

## RAPPORT

---

# Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder

## TILL FINANSDEPARTEMENTET

Regeringen beslutade den 3 december 2020 att ge Lantmäteriet i uppdrag att utreda om det finns förutsättningar att införa en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning på samma sätt som vid förvärv genom exempelvis köp eller byte, och i så fall lämna förslag med den innebörden (Fi2020/04826). Den 2 december 2021 fattade regeringen beslut om att förlänga tiden för uppdragets slutförande till den 31 mars 2022 (Fi2021/03457).

Härmed överlämnas rapporten *Stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärder*.

**INNEHÅLL**

<b>1</b>	<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>6</b>
1.1	INLEDNING	6
1.1.1	<i>Uppdraget</i>	6
1.1.2	<i>Stämpelskatt och fastighetsbildning</i>	6
1.1.3	<i>Lantmäteriets förslag</i>	6
1.2	JORDABALKSFÖRVARV SOM FÖLJS AV FASTIGHETSBLDNING	6
1.2.1	<i>Skatteplikt utan skattskyldighet</i>	6
1.2.2	<i>Ny skattskyldighet</i>	7
1.3	FASTIGHETSREGLERINGSFÖRVARV	7
1.3.1	<i>Skattefria förvärv</i>	7
1.3.2	<i>En ny skatteplikt föreslås...</i>	7
1.3.3	<i>... men skatteförfaranderegler kräver ytterligare utredning</i>	8
1.4	KLYVNINGSFÖRVARV	9
1.4.1	<i>Skattefria förvärv</i>	9
1.4.2	<i>En ny skatteplikt föreslås...</i>	9
1.4.3	<i>... men skatteförfaranderegler kräver ytterligare utredning</i>	10
1.5	KONSEKVENSER	10
<b>2</b>	<b>FÖRFATTNINGSFÖRSLAG</b>	<b>12</b>
2.1	FÖRSLAG TILL LAG OM ÄNDRING I LAGEN (1984:404) OM STÄMPELSKATT VID INSKRIVNINGSMYNDIGHETER	12
2.2	FÖRSLAG TILL LAG (20XX:XX) OM STÄMPELSKATT VID FASTIGHETSBLDNING	14
2.3	FÖRSLAG TILL FÖRORDNING OM ÄNDRING I FÖRORDNINGEN (2000:308) OM FASTIGHETSREGISTER	16
<b>3</b>	<b>STÄMPELSKATT OCH FASTIGHETSBLDNING</b>	<b>17</b>
3.1	UPPDRAGET	17
3.2	LANTMÄTERIETS TOLKNING AV UPPDRAGET	17
3.3	FASTIGHETSBLDNINGSLAGENS ÖVERGRIPANDE SYFTEN	19
3.4	STÄMPELSKATT – EN ORIENTERING	19
3.4.1	<i>Historik och något om stämpelskatt på emissioner m.m.</i>	19
3.4.2	<i>Lag (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter</i>	20
3.5	STÄMPELSKATT VID FASTIGHETSBLDNING	21
3.5.1	<i>Fastighetsbildning</i>	21
3.5.2	<i>Jordabalksförvärv och lagfartsförvärv</i>	22
3.5.3	<i>Fastighetsbildningsförvärv</i>	23
3.6	TIDIGARE ÖVERVÄGANDEN	24
3.7	UTBLICK TILL FINLAND	26
3.8	LANTMÄTERIETS FÖRSLAG	31
<b>4</b>	<b>JORDABALKSFÖRVARV FÖLJT AV FASTIGHETSBLDNING</b>	<b>32</b>
4.1	NÄRMARE OM VILLKOR OCH PANTRÄTTSSKYDD	32
4.1.1	<i>Villkor vid köp och fastighetsreglering</i>	32
4.1.2	<i>Närmare om panträttsskyddet</i>	33
4.2	ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG	34
4.2.1	<i>En utvidgad skattskyldighet</i>	34
4.2.2	<i>Inskrivningsmyndighetens kännedom om förvärv</i>	36
4.2.3	<i>Panträttsskyddet</i>	36
4.2.4	<i>Ikraftträdande och övergångsbestämmelser</i>	37
4.2.5	<i>Författningsförslaget</i>	38
4.2.6	<i>Alternativa lösningar</i>	38
<b>5</b>	<b>FÖRVARV GENOM FASTIGHETSREGLERING</b>	<b>40</b>
5.1	NÄRMARE OM FASTIGHETSREGLERING	40
5.1.1	<i>Ersättning vid fastighetsreglering</i>	40

5.1.2	<i>Avräkning</i>	42
5.1.3	<i>Båtnadsvillkoret</i>	43
5.1.4	<i>Begränsningar för överenskommelser och medgivanden</i>	44
5.2	ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG	44
5.2.1	<i>Värdet av förvärvad egendom</i>	44
5.2.2	<i>Den fastighetsanknutna likviden kan inte användas som underlag för skattens beräkning</i>	46
5.2.3	<i>Andra sätt att fastställa värdet av förvärvad egendom</i>	49
5.2.4	<i>Skillnader i terminologi</i>	53
5.2.5	<i>Samfälligheter</i>	55
5.2.6	<i>Undantag från skatteplikten</i>	59
5.2.7	<i>Behovet av en skattereduktion</i>	71
5.2.8	<i>Förfarande- och uppbördsfrågor</i>	75
5.2.9	<i>Författningsförslaget</i>	79
5.2.10	<i>Alternativa lösningar</i>	79
<b>6</b>	<b>FÖRVÄRV GENOM KLYVNING</b>	<b>83</b>
6.1	NÄRMARE OM KLYVNING	83
6.1.1	<i>Närmare om tilldelning</i>	83
6.1.2	<i>Närmare om graderingsvärde</i>	84
6.2	ÖVERVÄGANDEN OCH FÖRSLAG	84
6.2.1	<i>När sker förvärv genom klyvning?</i>	84
6.2.2	<i>Vad förvärvas vid klyvning?</i>	86
6.2.3	<i>Värdet av förvärvad egendom</i>	87
6.2.4	<i>Undantag från skatteplikten</i>	87
6.2.5	<i>Behovet av en skattereduktion</i>	88
6.2.6	<i>Förfarande- och uppbördsfrågor</i>	90
6.2.7	<i>Författningsförslaget</i>	90
6.2.8	<i>Alternativa lösningar</i>	90
<b>7</b>	<b>FÖRSLAGENS KONSEKVENSER</b>	<b>95</b>
7.1	INLEDNING	95
7.2	OFFENTLIGFINANSIELLA EFFEKTER	95
7.2.1	<i>Tillvägagångssätt för framtagande av data</i>	95
7.2.2	<i>Fallstudie</i>	96
7.2.3	<i>Analys och beräkning av skatteintäkter</i>	96
7.2.4	<i>Effekterna för fastighetsindelningen</i>	101
7.3	KONSEKVENSER FÖR FASTIGHETSFÖRETAGEN	102
7.4	KONSEKVENSER FÖR ÖVRIGA FÖRETAG	103
7.4.1	<i>Byggföretagen</i>	103
7.4.2	<i>Jord- och skogsbruk</i>	105
7.4.3	<i>Övriga företag</i>	106
7.5	KONSEKVENSER FÖR SMÅ FÖRETAG	107
7.6	KONSEKVENSER FÖR ENSKILDA	107
7.7	KONSEKVENSER FÖR KOMMUNER OCH REGIONER	109
7.7.1	<i>Allmänt</i>	109
7.7.2	<i>Effekterna för planläggningen</i>	109
7.8	SAKÄGARE I FASTIGHETSBIKDNINGENSÄRENDEN	110
7.9	KONSEKVENSER FÖR MYNDIGHETER	110
7.9.1	<i>Lantmäteriet</i>	110
7.9.2	<i>De Kommunala lantmäterimyndigheterna</i>	111
7.9.3	<i>Sveriges domstolar</i>	111
7.10	FÖRSLAGENS ÖVERENSSTÄMMELSE MED EU-RÄTTEN	111
7.11	KONSEKVENSER FÖR SYSSELSÄTTNING OCH OFFENTLIG SERVICE	112
7.12	FÖRDELNINGS- OCH JÄMSTÄLLDHETSEFFEKTER	112
7.13	KONSEKVENSERNA FÖR MÖJLIGHETERNA ATT NÅ DE INTEGRATIONSPOLITISKA MÅLEN	112

<b>8</b>	<b>FÖRFATTNINGSKOMMENTAR</b>	<b>113</b>
8.1	FÖRSLAGET TILL LAG OM ÄNDRING I LAGEN (1984:404) OM STÄMPELSKATT VID INSKRIVNINGSMYNDIGHETER	113
8.2	FÖRSLAGET TILL LAGEN OM STÄMPELSKATT VID FASTIGHETSILDNING	115
<b>9</b>	<b>BILAGOR</b>	<b>122</b>
	BILAGA 1 – FALLSTUDIE – BESKATTNING AV FASTIGHETSREGLERINGSFÖRVÄRV	122
	BILAGA 2 – FALLSTUDIE – BESKATTNING AV KLYVNINGSFÖRVÄRV	122

**FÖRKORTNINGAR**

FBL	Fastighetsbildningslagen (1970:988)
JB	Jordabalken
SL	Lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

# I Sammanfattning

## I.1 Inledning

### I.1.1 UPPDRAGET

Lantmäteriets uppdrag har varit att utreda om det finns förutsättningar att införa en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning på samma sätt som vid förvärv genom exempelvis köp eller byte. I så fall ska ett förslag med den innebörden lämnas.

Lantmäteriet har tolkat uppdraget så att det i huvudsak är de rättsliga och organisatoriska förutsättningarna som avses. Utanför uppdraget faller att bedöma behovet av en sådan skatteplikt.

### I.1.2 STÄMPELSKATT OCH FASTIGHETSBLDNING

Förvärv av fast egendom är stämpelskattepliktiga bland annat om de sker genom köp eller byte.

Skatten tas ut som en viss procent av den förvärvade egendomens värde och skattskyldigheten inträder när ansökan om lagfart beviljas. Skattesatsen är 1,5 % för fysiska personer och 4,25 % för juridiska personer. Beskattningsmyndighet för stämpelskatt är inskrivningsmyndigheten.

Genom olika fastighetsbildningsåtgärder kan fastighetsindelningen ändras. Frågor om fastighetsbildning prövas vid förrättning, som handläggs av lantmäterimyndighet. I Sverige finns en statlig och 39 kommunala lantmäterimyndigheter.

### I.1.3 LANTMÄTERIETS FÖRSLAG

Det finns tre olika tillvägagångssätt genom vilka fastighetsbildning kan användas för att förvärva fast egendom utan att förvärvaren blir skyldig att betala stämpelskatt. För att åstadkomma en generell stämpelskatteplikt krävs förslag som är anpassade till alla tre. Om ett tillvägagångssätt utelämnas riskerar detta att bli dominerande och syftet med uppdraget att förfelas. Lantmäteriets förslag är därför uppdelat på de tre tillvägagångssätten: jordabalksförvärv som följs av fastighetsbildning, fastighetsregleringsförvärv och klyvningsförvärv.

## I.2 Jordabalksförvärv som följs av fastighetsbildning

### I.2.1 SKATTEPLIKT UTAN SKATTSKYLDIGHET

Fast egendom som förvärvas genom köp eller byte kan genom fastighetsbildning sammanföras med en fastighet som förvärvaren redan har lagfart på. Den befintliga lagfarten på mottagande fastighet kommer efter fastighetsbildningen att omfatta även den tillförda egendomen. Köpet följs då av en ansökan om fastighetsbildning i stället för en ansökan om inskrivning av förvärvet (lagfart).

De fastighetsbildningsåtgärder som kan användas för att sammanföra den förvärvade egendomen med en redan lagfaren fastighet är fastighetsreglering eller avstyckning följt av sammanläggning.

Förvärvet – dvs. köpet eller bytet – är skattepliktigt men den händelse som ska utlösa skattskyldighet: beviljandet av ansökan om lagfart, inträffar aldrig i en sådan situation. Någon skatt kommer därför inte att utgå. För att kunna utvidga stämpelskatteplikten enligt uppdraget måste detta motverkas.

### **1.2.2 NY SKATTSKYLDIGHET**

När ett skattepliktigt förvärv följs av fastighetsbildning föreslår Lantmäteriet därför att skattskyldighet ska inträda när uppgift om fastighetsbildningen förs in i fastighetsregistrets allmänna del.

De köpe- eller byteshandlingar som lantmäterimyndigheterna tar emot i fastighetsbildningsärendet ska överlämnas till inskrivningsmyndigheten.

Förvärvet kan därmed beskattas av inskrivningsmyndigheten enligt samma principer som om förvärvaren hade sökt lagfart.

## **1.3 Fastighetsregleringsförvärv**

### **1.3.1 SKATTEFRIA FÖRVÄRV**

Genom fastighetsbildningsåtgärden fastighetsreglering kan fast egendom överföras från en eller flera fastigheter till en eller flera andra fastigheter.

Om den överförda egendomen ägs av samma person som äger den mottagande fastigheten sker inget förvärv genom fastighetsregleringen. I dessa fall brukar man säga att fastighetsregleringen sker i samma ägares hand.

Ett exempel på fastighetsreglering som sker i samma ägares hand är när fast egendom överförs mellan flera fastigheter som ägs av samma person. Ett annat exempel är när en person förvärvat fast egendom genom t.ex. köp för att överföra den till en fastighet som personen redan äger.

Fastighetsreglering kan emellertid genomföras även om överförd egendom och mottagande fastighet ägs av olika personer. I sådana fall innebär fastighetsregleringen i sig att ett förvärv sker. Äganderätten övergår när fastighetsbildningsbeslutet har fått laga kraft och registrerats i fastighetsregistret.

Förvärv som sker genom fastighetsreglering är inte stämpelskattepliktiga. För att kunna utvidga stämpelskatteplikten enligt uppdraget måste detta motverkas.

### **1.3.2 EN NY SKATTEPLIKT FÖRESLÅS...**

Lantmäteriet föreslår därför att förvärv av fast egendom som sker genom fastighetsreglering ska bli stämpelskattepliktiga.

Lantmäteriet har tagit fram en modell för en sådan stämpelskatt som innebär att skatten beräknas på värdet av den förvärvade egendomen.

Det förslag som Lantmäteriet föreslår bygger i denna del sammanfattningsvis på följande resonemang.

När en fastighetsdel överförs från en fastighet till en annan motsvarar den avstående fastighetens marknadsvärdeminskning i regel inte den mottagande fastighetens marknadsvärdeökning. Den förvärvade egendomen har således inget entydigt, fristående värde.

I förrättningen kommer fastighetsägarna antingen överens om ersättningens storlek, eller så avgörs det av lantmäterimyndigheten. Exakt var i spannet mellan värdeminskning och värdeökning ersättningen bestäms beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Ersättningen omfattar emellertid inte sällan ett flertal ersättningsposter. Ett antal av dessa ersättningsposter har inget samband med stämpelskatt, till exempel ersättning för upplåtna eller upphävda rättigheter. När den totala ersättningen fastställs ska ersättning som ska betalas kvittas mot ersättning som ska mottas.

Eftersom en förrättning inte sällan berör fler än två parter och kan innehålla andra fastighetsbildningsåtgärder än sådana som föranleder skatteplikt innebär de olika ersättningsposterna och kvittningen att den ersättning som betalas i förrättningen i många fall inte går att använda som underlag för skattens beräkning.

Lantmäteriet föreslår därför en schabloniserad hantering som innebär att det värde som skatten beräknas på ska vara den avstående fastighetens marknadsvärdeminskning till följd av förvärvet. Detta värde bedöms med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning.

För att begränsa beskattningens hämmande effekt på ändamålsenliga fastighetsregleringar ska värdet endast beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor. Om förvärvaren är en juridisk person ska värdet istället endast beskattas till den del det överstiger 350 000 kronor.

### **1.3.3 ... MEN SKATTEFÖRFARANDEREGLER KRÄVER YTTERLIGARE UTREDNING**

Som framgått genereras i många fall inte något underlag som kan användas för beskattning i förrättningen på motsvarande sätt som ett köpekontrakt (med uppgift om köpeskilling). Beskattning av fastighetsregleringsförvärv kan därför inte bygga på samma beskattningsmodell som beskrivs i avsnitt 1.2.2 ovan.

De uppgifter om fastighetsbildningen som lantmäterimyndigheten efter avslutad förrättning ska föra in i fastighetsregistret ger inget entydigt besked om att ett skattepliktigt förvärv har skett. En fastighets areal kan till exempel minska eller vara oförändrad trots att ägaren har förvärvat mark som överförs till den. Detta kan ske om en fastighetsägare både har avstått och mottagit mark, till och från samma fastighet, i en och samma förrättning. Nettoförändringen kan då vara negativ eller oförändrad trots att ett skattepliktigt förvärv har skett.

Om varken förrättningen eller fastighetsregistret kan användas för att förse beskattningsmyndigheten med information om att ett skattepliktigt förvärv har skett, och nödvändiga uppgifter om det som ska beskattas, måste det ske på annat sätt. Den som har bäst kännedom om det förvärvade är förvärvaren



själv. Det ligger därför nära till hands att ålägga den skattskyldige att förse beskattningsmyndigheten med tillräckliga uppgifter om förvärvet för att beskattning ska kunna ske.

Utformningen av ett sådant åläggande kräver medverkan av andra myndigheter och annan kompetens på skatteområdet än den som finns tillgänglig inom Lantmäteriet. Det uppdrag som Lantmäteriet har fått synes inte omfatta en så långtgående samverkan med andra myndigheter som skulle krävas för detta. Dessa frågor bör därför utredas i särskild ordning.

## 1.4 Klyvningsförvärv

### 1.4.1 SKATTEFRIA FÖRVÄRV

Genom fastighetsbildningsåtgärden klyvning kan en samägd fastighet delas upp i flera lotter.

Klyvningsfastighet är den fastighet som delas och utplånas genom klyvningen. Klyvningslotter är de lotter som delningen av klyvningsfastigheten resulterar i. Klyvningslotterna kan bilda fastigheter för sig eller ingå i andra fastighetsbildningsåtgärder.

Varje delägare i klyvningsfastigheten tilldelas andel i endast *en* av klyvningslotterna.

En fastighet som samägs av sex personer (en sjättedel vardera) kan till exempel klyvas i tre lotter så att en av lotterna samägs av två personer (hälften vardera), en lott samägs av tre personer (en tredjedel vardera) och den sista lotten ägs av en person ensam.

Klyvningen innebär således att varje delägare får en större andel i en av klyvningslotterna än vad denna person hade i klyvningsfastigheten, samtidigt som personen avstår allt ägande i övriga klyvningslotter.

När en delägare genom klyvning utökar sin ägarandel i en av klyvningslotterna på detta sätt förvärvar delägaren fast egendom. Sådant förvärv är inte skattepliktigt. För att kunna utvidga stämpelskatteplikten enligt uppdraget måste slutligen också detta motverkas.

### 1.4.2 EN NY SKATTEPLIKT FÖRESLÅS...

Lantmäteriet föreslår därför att förvärv av fast egendom som sker genom klyvning ska bli stämpelskattepliktiga. Skatten ska beräknas på värdet av den förvärvade egendomen.

Det skattepliktiga förvärvet består av en andel av klyvningslotten, där andelens storlek motsvarar skillnaden mellan ägarandelen i klyvningsfastigheten och ägarandelen i klyvningslotten, det vill säga skillnaden mellan vad som ägdes innan klyvningen och vad som ägs efter klyvningen.

Den ersättning som betalas för förvärvet kan inte användas som grund för skattens beräkning av motsvarande skäl som har redovisats i avsnitt 1.3.2 ovan. Lantmäteriet föreslår därför att marknadsvärdet av *den andel av*

*klyvningslotten som har förvärvats ska ligga till grund för värdet som skatten ska beräknas på.*

Samma behov av skattereduktion gäller för klyvningsförvärv som för fastighetsregleringsförvärv. Motsvarande regler om detta föreslås därför för klyvning.

#### **1.4.3 ... MEN SKATTEFÖRFARANDEREGLER KRÄVER YTTERLIGARE UTREDNING**

Det som har anförts i avsnitt 1.3.3 ovan gäller också för den del av utredningen som avser förvärv genom klyvning.

### **1.5 Konsekvenser**

Lantmäteriet föreslår vissa ändringar i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter och i förordningen (2000:308) om fastighetsregister. En del av förslagen presenteras också som ett förslag till ny lag, med det tentativa namnet lag (20XX:XX) om stämpelskatt vid fastighetsbildning. Denna är modellerad efter strukturen i SL och är till innehållet skatterättslig.

Förslagen innehåller således inte några förändringar inom den civilrättsliga lagstiftningen, dvs. de påverkar inte förhållanden mellan enskilda på ett rättsligt plan. Den civilrättsliga aspekten blir därför närmast en fråga om beteendemönster. Eftersom vissa tillvägagångssätt för att förvärva fast egendom som idag är fria från stämpelskatteplikt föreslås inte längre vara det, kan en konsekvens förväntas bli att exempelvis handläggningstider och förräntningskostnader påverkar aktörer att i stället överväga förvärv genom överlåtelser som sedan lagfars (t.ex. köp). En annan tänkbar beteendeförändring skulle kunna vara minskad benägenhet att samäga fast egendom om upplösning av samägargemenskapen genom klyvning föranleder kostnader i form av stämpelskatt. På så sätt kan civilrättsliga förhållanden påverkas indirekt.

Lantmäteriet bedömer att fastighetsbildningsåtgärder som inte genomförs för att åstadkomma en ändamålsenlig fastighetsindelning, utan i syfte att kringgå stämpelskatteplikten, väsentligen kommer att upphöra med de förslagna lagstiftningsåtgärderna. Detta kan förväntas leda till ökade skatteintäkter och ett minskat utnyttjande av lantmäterimyndigheternas resurser enbart för att undvika beskattning.

Eftersom uppdraget har avsett en generell skatt kommer den att omfatta alla förvärv som sker genom fastighetsbildningsåtgärder. Skatten kan därför komma att motverka fastighetsbildning som genomförs för att åstadkomma en ändamålsenlig fastighetsindelning. Särskilt rationaliseringen av jord- och skogsbruket kan påverkas negativt. Förslaget om en generell skattereduktion motverkar de negativa effekterna i viss mån, men trots detta är det en i det närmaste oundviklig konsekvens att rationaliseringen påverkas negativt, vilket också motverkar de övergripande syftena med fastighetsbildningslagen. I vilken utsträckning dessa motverkas är osäkert, men antalet förrättningar som sker för att förvärva hela eller större delar av jord- eller

skogsbruksfastigheter genom fastighetsreglering och som syftar till rationalisering, kommer sannolikt att minska betydligt.

De skatteintäkter som förslagen genererar för staten motsvaras på andra sidan av kostnader för de skattskyldiga. De senare måste också hantera ökade transaktionskostnader i form av kostnader för värdeintyg, kostnader för administration och eget arbete med mera.

Lantmäteriets beräkningar indikerar att de totala skatteintäkterna till följd av förslagen kommer att ligga inom intervallet 0,3–1,0 miljarder kronor årligen. Detta bedöms medföra en kostnadsökning för fastighetsföretagen om ca 150–500 miljoner kronor. Effekterna blir större på marknader med hög transaktionstakt och stark värdeutveckling. Sammantaget bedöms effekterna dock bli relativt små för fastighetsbranschen som helhet.

Kostnadsökningen för byggbranschen bedöms bli ca 30–100 miljoner kronor per år. Lantmäteriet bedömer dock att förslagen inte kommer att få någon påtagligt negativ effekt för nyproduktionen av bostäder, och därmed inte heller för sysselsättningen i branschen. Sannolikt uppstår inte någon ökning av inlåsnings effekterna på bostadsmarknaden av betydelse.

Övriga företag bedömer Lantmäteriet inte kommer att påverkas i någon betydande utsträckning. Fastighetsförsäljningar är bland dessa företag sällsynta och inte en del av den löpande verksamheten. Konsekvenser kan visserligen uppstå för ett fåtal företag, men generellt bedöms effekterna på företag i andra branscher vara små. Detsamma gäller effekterna på hushållen.

Kommuner och regioner kan bli skattskyldiga enligt förslaget när de förvärfvar fast egendom. Indirekt berörs kommunerna också av eventuell stämpelskatt som tas ut av kommunala bolag. Bedömningen är dock att behovet av fastighetsregleringar inte är större i ett kommunägt fastighetsbestånd än i ett privatägt och det mesta talar för att kommunala fastighetsbolag inte använder fastighetsbildningsåtgärder i större utsträckning än privata företag. Effekterna på den offentliga sektorn bedöms således generellt bli små. För enstaka kommunala fastighetsbolag kan regeländringarna naturligtvis få större effekt.

Förslagen avseende jordabalksförvärv som följs av ansökan om fastighetsbildning kommer att medföra behov av ytterligare resurser till inskrivningsmyndigheten (Fastighetsinskrivningen). Fler ärenden kommer att behöva hanteras. Delvis kommer dessa att vara av annan karaktär än idag och leda till ytterligare utredningsmoment i handläggningen. Även en viss utveckling av tekniska stödsystem för handläggningen kommer att krävas.

## 2 Författningsförslag

Lantmäteriet har följande förslag till lagtext.

### 2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter<sup>1</sup>

att 1, 9 och 25 §§ ska ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

Stämpelskatt skall erläggas till staten enligt denna lag för förvärv av fast egendom och tomträtter samt vid beviljande av inteckningar.

Vid köp av fast egendom bestäms värdet enligt 8 § genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljas. Det högsta av dessa värden anses som egendomens värde.

Saknas särskilt taxeringsvärde för det i första stycket angivna året görs jämförelsen i stället med det värde som inskrivningsmyndigheten, med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning, bedömer att egendomen hade vid tidpunkten för upprättandet av den handling på vilken förvärvet grundas.

Ingår i egendomen sådana tillbehör till fastighet som avses i 2 kap. 3 § jordabalken skall till taxeringsvärdet läggas värdet av dessa tillbehör.

Om det finns särskilda skäl, skall Skatteverket på begäran av inskrivningsmyndigheten värdera egendomen i sådana fall som avses i andra eller tredje stycket eller 11 §.

Skattskyldighet inträder i fall som avses i

a) 4 §, när ansökan om inskrivning beviljas,

b) 21 §, när inteckning beviljas eller när inteckning förs över från fartygsregistrets skeppsbyggnadsdel till fartygsregistrets skeppsdel.

#### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §

Stämpelskatt ska betalas till staten enligt denna lag för sådana förvärv av fast egendom och tomträtter som avses i 4 och 5 §§ samt vid beviljande av inteckningar.

*För förvärv som sker genom fastighetsbildning finns särskilda bestämmelser i lagen (xx:xx) om stämpelskatt vid fastighetsbildning.*

#### 9 §<sup>2</sup>

Ingår i egendomen sådana tillbehör till fastighet som avses i 2 kap. 3 § jordabalken ska till taxeringsvärdet läggas värdet av dessa tillbehör.

Om det finns särskilda skäl, ska Skatteverket på begäran av inskrivningsmyndigheten värdera egendomen i sådana fall som avses i andra eller tredje stycket eller 11 §.

*Om lantmäterimyndigheten har fattat beslut om sådan ersättning som avses i 5 kap. 16 § fastighetsbildningslagen ska denna ersättning läggas till köpeskillingen.*

#### 25 §<sup>3</sup>

a) 4 §, när ansökan om inskrivning beviljas eller när fastighetsbildningen avseende förvärvet är fullbordad.

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 1992:1212.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2005:153.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2001:345.

1. Denna lag träder i kraft den XX månad XXXX.
2. Bestämmelserna i sina äldre lydelse gällor fortfarande i fråga om förvärv för vilka lantmäteriförrättning avseende förvärvet påbörjats före ikraftträdandet.

## 2.2 Förslag till lag (20XX:XX) om stämpelskatt vid fastighetsbildning

Härigenom föreskrivs följande.

### Inledande bestämmelser

**1 §** Stämpelskatt ska betalas till staten enligt denna lag för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning.

**2 §** Staten är inte skattskyldig enligt denna lag. Detta gäller dock inte allmänna pensionsfonderna enligt lagen (2000:192) om allmänna pensionsfonder (AP-fonder) och lagen (2000:193) om Sjätte AP-fonden.

**3 §** *X-myndigheten* är beskattningsmyndighet.

### Skatteplikt

**4 §** Förvärv av fast egendom är skattepliktiga om de sker genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (fastighetsregleringsförvärv) eller klyvning enligt 11 kap. samma lag (klyvningsförvärv).

**5 §** Vid klyvning utgörs det skattepliktiga förvärvet av den ägarandel av klyvningslotten som tillfaller den skattskyldige genom klyvningen, minskat med dennes ägarandel av klyvningsfastigheten.

### Undantag från skatteplikt

**6 §** Skatteplikt föreligger inte vid

- 1) förvärv av järnväg som ska inskrivas i särskild ordning, eller av mark för sådan järnväg,
- 2) kommuns eller annan menighets förvärv av mark som enligt detaljplan eller områdesbestämmelser ska användas för allmän plats, begravningsplats eller för sådant ändamål som enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) medför att byggnad för ändamålet ska anses som specialbyggnad, och
- 3) förvärv som annan än den som avses under 2 gör av mark för allmän begravningsplats eller mark för sådan specialbyggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen som är bårhus, krematorium eller byggnad som används för skötsel av allmän begravningsplats.

### Skattesats

**7 §** Stämpelskatten är femton kronor för varje fullt tusental kronor av egendomens värde.

Förvärvs egendomen av en juridisk person är dock skatten fyrtyotvå kronor och femtio öre för varje fullt tusental kronor av egendomens värde, utom då förvärvaren

- 1) är en bostadsrättsförening,
- 2) är en kreditinrättning som enligt lag, reglemente eller bolagsordning är skyldig att åter avyttra egendomen,
- 3) är dödsbo.

### Skattens beräkning

**8 §** Vid fastighetsregleringsförvärv utgörs värdet enligt 7 § av avstående fastighets marknadsvärdeminskning till följd av förvärvet, vid tidpunkten för förvärvarens tillträde.

Den avstående fastighetens marknadsvärdeminskning bedöms av beskattningsmyndigheten med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning.

Värdet enligt första stycket ska endast beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor. Om förvärvaren är sådan som avses i 7 § andra stycket ska värdet istället endast beskattas till den del det överstiger 350 000 kronor.

**9 §** Vid klyvningsförvärv utgörs värdet enligt 7 § av det marknadsvärde som beskattningsmyndigheten, med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning, bedömer att den förvärvade andelen av klyvningslotten hade vid tidpunkten för förvärvarens tillträde.

Vid bedömning enligt första stycket ska klyvningslottens marknadsvärde endast beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor. Om förvärvaren är sådan som avses i 7 § andra stycket ska klyvningslottens marknadsvärde istället endast beskattas till den del det överstiger 350 000 kronor.

**10 §** Vid förvärv för utvidgning av sådan samfällighet som avses i 1 kap. 3 § fastighetsbildningslagen (1970:988) som förvaltas enligt lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna ska allmanningen anses vara förvärvare.

## 2.3 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2000:308) om fastighetsregister

Härigenom föreskrivs i fråga om förordningen (2000:308) om fastighetsregister att 76 § ska ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

Underrättelser till inskrivningsmyndigheten enligt 75 § skall lämnas samma dag som registrering sker i allmänna delen.

Underrättelser enligt 75 § första stycket skall innehålla

1. uppgift om fastighetsbeteckning samt, om fastigheten har nybildats eller avregistrerats, uppgift om detta,
2. uppgift om ny fastighets ursprung,
3. uppgift om fastighets areal,
4. uppgift om vidtagen åtgärd och datum för registrering,
5. annan än lagfaren ägares person- eller organisationsnummer, om sådant finns, samt namn och adress,
6. uppgift om beslut som har meddelats med stöd av 10 kap. 8 a § och 9 § andra stycket fastighetsbildningslagen (1970:988), och
7. uppgift som lantmäterimyndigheten enligt särskilda bestämmelser skall lämna till inskrivningsmyndigheten.

### *Föreslagen lydelse*

#### 76 §

Underrättelser till inskrivningsmyndigheten enligt 75 § *ska* lämnas samma dag som registrering sker i allmänna delen.

Underrättelser enligt 75 § första stycket *ska* innehålla

1. uppgift om fastighetsbeteckning samt, om fastigheten har nybildats eller avregistrerats, uppgift om detta,
2. uppgift om ny fastighets ursprung,
3. uppgift om fastighets areal,
4. uppgift om vidtagen åtgärd och datum för registrering,
5. annan än lagfaren ägares person- eller organisationsnummer, om sådant finns, samt namn och adress,
6. uppgift om beslut som har meddelats med stöd av 10 kap. 8 a § och 9 § andra stycket fastighetsbildningslagen (1970:988), och
7. uppgift som lantmäterimyndigheten enligt särskilda bestämmelser *ska* lämna till inskrivningsmyndigheten.
8. *Uppgift om överlåtelsehandling och, om lantmäterimyndigheten har fattat beslut om sådan ersättning som avses i 5 kap. 16 § fastighetsbildningslagen, ersättningsbeloppet, när uppgifterna är av betydelse för beräkning av stämpelskatt enligt lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.*

1. Denna förordning träder i kraft den XX månad XXXX.



### 3 Stämpelskatt och fastighetsbildning

#### 3.1 Uppdraget

Den 3 december 2020 gav regeringen Lantmäteriet följande uppdrag:

1. Att utreda om det finns förutsättningar att införa en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning på samma sätt som vid förvärv genom exempelvis köp eller byte, och i så fall lämna förslag med den innebörden.
2. Om förutsättningar enligt 1 saknas, i stället lämna förslag som motverkar kringgående av stämpelskatteplikten vid sådana förvärv.

Regeringen har angett följande anvisningar för uppdragets genomförande:

- Förslaget ska i så liten utsträckning som möjligt motverka de övergripande syftena med fastighetsbildningslagen.
- Intresset av att uppnå en ändamålsenlig fastighetsindelning ska beaktas.
- Parternas intresse av en enkel, snabb och effektiv handläggning av fastighetsbildningsärenden ska beaktas.
- Förslaget ska utformas så att Lantmäteriets resurser används på ett effektivt sätt.
- Om en generell stämpelskatteplikt föreslås ska nödvändiga undantag från denna övervägas.
- Intresset av att generations- och ägarskiften fortsatt ska kunna genomföras på ett ändamålsenligt sätt ska beaktas.
- Förslagen bör som utgångspunkt avse ändringar i stämpelskattelagen och/eller fastighetsbildningslagen, men kan också omfatta ändringar i andra författningar.
- Civilrättsliga aspekter av förslaget ska belysas.

Förslagets konsekvenser ska redovisas i enlighet med förordningen om konsekvensutredning vid regelgivning (2007:1244). Redovisningen ska innehålla en beskrivning av

- de offentligfinansiella effekterna,
- effekterna för Lantmäteriet och för parter i fastighetsbildningsärenden,
- effekterna för fastighetsindelningen och för planläggningen, samt
- effekterna på nybyggnation och fastighetsmarknaden, exempelvis gällande inlåsnings effekter.

#### 3.2 Lantmäteriets tolkning av uppdraget

Utformningen av de förslag som regeringen efterfrågar förutsätter en tolkning av vissa delar av uppdragsbeskrivningen. De tolkningar som ligger till grund för Lantmäteriets förslag redovisas nedan.

Lantmäteriet ska i första hand lämna förslag på en *generell* stämpelskatteplikt motsvarande den som gäller vid förvärv genom exempelvis köp eller byte. Lantmäteriet har därför försökt inordna förvärv som sker genom eller

med hjälp av fastighetsbildning under bestämmelserna i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Där detta inte varit möjligt har Lantmäteriet försökt återskapa ett liknande system för skattens beräkning samt undantag från skatteplikt med mera beträffande sådana förvärv.

Begreppet stämpelskatt har sitt ursprung i den stämpel som tidigare användes som bevis för att skatt betalats. Den skattskyldige fick köpa frimärksliknande märken för det belopp som motsvarade den skatt som skulle betalas. Detta eller dessa märken fästes sedan på lagfarten och stämplades som kvittens på att skatten betalats. Även om dagens förfarande inte innefattar några fysiska stämplor så är principerna desamma, dvs. uttaget av stämpelskatt är nära sammankopplat med lagfartens beviljande. Förvärv som sker genom fastighetsbildning saknar dock anknytning till lagfart. I vilket hänseende är då den efterfrågade skatten att betrakta som en stämpelskatt?

Uttag av stämpelskatt kan ses som en omsättningsskatt som av praktiska skäl knutits till lagfarten. Syftet skulle vara att åstadkomma ett enkelt förfarande. Avsaknaden av koppling till lagfarten eller dess beviljande utgör därför inte i sig något hinder mot de förslag som presenteras i denna rapport. I Finland används termen överlåtelseskatt i stället för stämpelskatt, se nedan avsnitt 3.7.

Även stämpelskattepliktiga förvärv som sker genom köp och byte kan fullföljas utan att utlösa stämpelskattskyldighet. De blir då i praktiken skattefria.

Ett exempel på detta är när ett köp eller byte inte följs av en lagfartsansökan utan av en ansökan om vissa fastighetsbildningsåtgärder, se närmare redogörelse i avsnitt 3.4 och 3.5. Så som uppdraget får förstås har regeringen avsett att Lantmäteriets förslag ska omfatta även dessa förvärv. Denna gränsdragning av uppdraget bygger på att regeringen i första hand ser framför sig en *generell* stämpelskatteplikt och på att bakgrundsbeskrivningen innehåller hänvisningar till *Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*.<sup>4</sup> Förvärvstypen hanterades nämligen i utredningens förslag.

Förslag enligt ovan ska lämnas om Lantmäteriet anser att det finns förutsättningar för det. Någon redogörelse för vad som utgör sådana förutsättningar finns inte i regeringsbeslutet. I beslutet har dock regeringen tydligt gett uttryck för sin önskan om en utvidgad<sup>5</sup> stämpelskatt eller åtgärder som motverkar att befintlig stämpelskatt kringgås. Mot denna bakgrund tolkar Lantmäteriet uppdraget så att de förutsättningar som avses är de tekniska förutsättningarna för att införa sådana bestämmelser – dvs. främst att det är juridiskt och organisatoriskt möjligt att utforma och tillämpa sådana bestämmelser, med hänsyn tagen till anvisningarna i uppdraget. Bedömningar av behovet av sådana bestämmelser eller andra generella anpassningar av principerna för en sådan beskattning faller därför utanför uppdraget.

<sup>4</sup> SOU 2017:27

<sup>5</sup> Med utvidgning av stämpelskatten avses här att stämpelskatt betalas för fler förvärv än vad som är fallet idag.

### 3.3 Fastighetsbildningslagens övergripande syften

Enligt regeringens anvisningar för uppdraget ska förslaget i så liten utsträckning som möjligt motverka de övergripande syftena med fastighetsbildningslagen.

Regleringen i fastighetsbildningslagen bygger på principen att fastighetsbildning är en enskild angelägenhet. Fastighetsägarnas intressen bevakas i huvudsak av fastighetsägarna själva. Samtidigt är det allmännas inflytande stort. Offentlig kontroll över fastighetsindelningen har präglat och fortsätter att prägla lagstiftningen på området. Tyngdpunkten har under lång tid legat på att främja en ur samhällssynpunkt lämplig fastighetsindelning. Härtill kommer att fastighetsbeståndet redovisas i offentliga register.

Ett första övergripande syfte med fastighetsbildningslagen kan därmed sägas vara att efter en avvägning mellan enskilda och allmänna intressen åstadkomma en så *ändamålsenlig användning* av den fasta egendomen som möjligt. Ett andra syfte med lagen är att bidra till *ordning och reda* i fastighetsbeståndet. Till det senare bidrar också särskilda regleringar om inskrivning och registrering. Fastighetsbildningslagen innehåller, för det tredje, också *skyddsbestämmelser* för vissa rättighetsinnehavare och borgenärer med säkerhet i egendomen som berörs av en fastighetsbildningsåtgärd.

De övergripande syftena förutsätter att förrättningsprocessen hålls så enkel, rationell och förutsebar som möjligt.

### 3.4 Stämpelskatt – en orientering

#### 3.4.1 HISTORIK OCH NÅGOT OM STÄMPELSKATT PÅ EMISSIONER M.M.

Stämpelskatt är en omsättningsskatt<sup>6</sup> som har funnits mycket länge i Sverige. Den första författningen om stämpelavgifter till staten utfärdades redan 1660. Längre likställdes i stort sett stämpel på enskilda handlingar (beskattning) och stämpel på offentliga expeditioner (avgift).

Kungl. Maj:ts stämpelskatteförordning (1964:308) som trädde i kraft den 1 januari 1965 behandlade både stämpelskatt som fastställdes av dåvarande Riksskatteverket (RSV) och stämpelskatt som fastställdes av inskrivningsmyndigheten. Ett exempel på det förra var skatt på emissioner av aktier vid bolagsbildning och vid utökning av aktiekapital. Enligt 27 § erlades skatten enligt ett deklarationsförfarande. Tiden för deklaration och skattebetalning var två månader från det att registrering av fullgjord betalning hade skett eller beslut om ökning av aktiekapitalet hade registrerats. Det var aktiernas nominella värde som beskattades. Uppgifter om registreringen erhöll RSV från Patent- och registreringsverket inom ca två veckor från registreringen. Därefter sände RSV deklarationsblanketter till de skattskyldiga.

Samtidigt med tillkomsten av lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter överfördes reglerna om stämpelskatt på emissioner av aktier vid bolagsbildning och vid ökning av aktiekapital till en ny lag

<sup>6</sup> Se t.ex. HD:s avgörande i mål nr Ö 5528–12.

(1984:405) om stämpelskatt på aktier. Skälen för utbrytningen angavs vara att förekomsten av två olika regelsystem i den förstnämnda lagen, samt ett stort antal lagändringar över tid, hade bidragit till att göra den svåröverskådlig och komplicerad. Väsentliga förenklingar antogs följa på utbrytningen.

Ytterligare ett argument för en sådan överflyttning var ett förslag om ny lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Förslaget innehöll vissa förfaranderegler avseende bland annat punktskatter för vilka RSV var beskattningsmyndighet. Om dess regler gjordes tillämpliga på den stämpelskatt som RSV ansvarade för att ta ut, skulle ett antal regler kunna tas bort från stämpelskattelagen, vilket ansågs bidra till ytterligare renodling. Lag (1984:405) om stämpelskatt på aktier upphörde att gälla den 1 januari 1995, vilket motiverades med ambitionen att främja riskkapitalförsörjningen av svenskt näringsliv.

#### **3.4.2 LAG (1984:404) OM STÄMPELSKATT VID INSKRIVNINGSMYNDIGHETER**

Vid förvärv av fast egendom och tomträtter samt vid beviljande av inteckningar ska stämpelskatt betalas till staten. Detta framgår av lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

Förvärv av fast egendom är skattepliktigt om förvärvet sker genom köp eller byte, genom tillskott till bolag eller förening, utdelning eller skifte från bolag eller förening, expropriation eller annan inlösen på grund av stadgande om rätt eller skyldighet att lösa fast egendom, delning enligt en bestämmelse i 24 kap. aktiebolagslagen (2005:551) eller en åtgärd enligt utländsk lagstiftning som motsvarar sådan delning. I princip motsvarande skatteplikt gäller vid förvärv av tomträtt. Lagens förteckning över skattepliktiga förvärv är i princip uttömmande. Förvärv som inte omfattas av uppräkningslistan är således skattefria. Det gäller exempelvis förvärv som sker genom fastighetsbildning eller gåva. Förvärv som har betecknats som gåva och sker mot att förvärvaren övertar ansvaret för en skuld för vilken en borgenär har säkerhet i form av pantbrev eller annars mot ersättning är skattepliktigt om ersättningen uppgår till minst 85 procent av egendomens värde. Förvärvet är i dessa fall inte att betrakta som en gåva i stämpelskattelagens mening.<sup>7</sup>

Stämpelskatten ska betalas till Lantmäteriet, inskrivningsmyndigheten, som är beskattningsmyndighet. I fråga om inskrivningsärenden enligt jordabalken, exempelvis ärenden om lagfart och inteckning, är Lantmäteriet inskrivningsmyndighet.

Stämpelskatten är 1,5 procent av egendomens värde. För juridiska personer är stämpelskatten som huvudregel i stället 4,25 procent. Skatten är dock alltid lägst femtio kronor.

Det värde som ska ligga till grund för skattens beräkning bestäms vid köp av fast egendom genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljas. Det högsta av dessa värden anses vara egendomens värde. Saknas särskilt taxeringsvärde för det aktuella året görs jämförelsen i stället med det värde som

<sup>7</sup> Se t.ex. HD:s avgörande i mål nr Ö 5528–12, p. 5.

inskrivningsmyndigheten, med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning, bedömer att egendomen hade vid tidpunkten för upprättandet av den handling på vilken förvärvet grundas.

Skyldigheten att betala stämpelskatt inträder när ansökan om inskrivning beviljas. Vid förvärv av fast egendom eller tomträtt är båda parter skattskyldiga. När flera parter ska svara för skattens betalning är de solidariskt ansvariga. Om förvärvet skett som köp svarar förvärvaren för stämpelskatt för förvärvet i förhållande till säljaren, om inget annat avtalats. Förvärv kan i vissa fall vara skattepliktiga, men om de följs av åtgärder som innebär att ansökan om inskrivning inte beviljas så inträder aldrig någon skattskyldighet, vilket i praktiken innebär att de blir skattefria.

### 3.5 Stämpelskatt vid fastighetsbildning

#### 3.5.1 FASTIGHETSBLDNING

Bestämmelser om fastighetsbildning finns i fastighetsbildningslagen (1970:988).

Fastighetsbildning innebär att fastighetsindelningen ändras, servitut bildas, ändras eller upphävs, eller att en byggnad eller annan anläggning som hör till en fastighet överförs till en annan fastighet. Fastighetsbildning sker genom fastighetsreglering, om den avser ombildning av fastigheter, och som avstyckning, klyvning eller sammanläggning, om den avser nybildning av fastighet.

Fråga om fastighetsbildning prövas vid förrättning som handläggs av lantmäterimyndighet. I Sverige finns totalt 40 lantmäterimyndigheter.<sup>8</sup> Av dessa är 39 kommunala lantmäterimyndigheter som ansvarar för att handlägga förrättningar inom den egna kommunens gränser. Förrättningar i landets övriga kommuner, samt vissa förrättningar som berör flera lantmäterimyndigheters verksamhetsområden, eller av andra skäl inte bör handläggas av en kommunal myndighet, handläggs av den statliga lantmäterimyndigheten, Lantmäteriet.

Genom fastighetsreglering är det möjligt att överföra områden eller utrymmen från en fastighet eller samfällighet till en annan sådan enhet. Avstyckning innebär att viss ägoavdel av fastighets enskilda mark eller fastighetsandel i samfällighet avskiljs för att utgöra en fastighet för sig eller ingå i sammanläggning.

Genom sammanläggning läggs fastigheter som ägs av samma ägare samman till en ny fastighet. Vid en sammanläggning får den nya fastigheten en ny fastighetsbeteckning.

Genom klyvning kan fastighet som ägs av flera personer delas upp så att de delägare som begär det får egna lotter som kan bilda fastigheter för sig eller ingå i sammanläggning samtidigt som den ursprungliga fastigheten upphör.

---

<sup>8</sup> Regeringen beviljade Eskilstuna kommuns ansökan om att få inrätta en kommunal lantmäterimyndighet i oktober 2021 (Fi2021/00099). Den nya lantmäterimyndigheten i Eskilstuna kommun kommer att påbörja verksamheten i januari 2023 och blir då landets fyrtioförsta lantmäterimyndighet.

De delägare som inte begär en egen lott, eller om det inte är möjligt att bilda egna lotter av andra skäl, får en gemensam lott. Klyvning får även ske när någon har förvärvat andel i fastighet och i fångeshandlingen bestämt att andelen ska brytas ut.

Fastighetsbildningsåtgärder kan, antingen ensamma eller i kombination med andra åtgärder, användas för att förvärva fast egendom på ett flertal olika sätt. Sättet som fastigheten förvärvas på har stor betydelse för om skattskyldighet inträder, och om skattskyldighet inträder kan sättet som förvärvet genomförs på, påverka skattens storlek. Nedan följer en redogörelse för skattskyldigheten vid jordabalksförvärv och skatteplikten vid fastighetsbildningsförvärv.

### 3.5.2 JORDABALKSFÖRVÄRV OCH LAGFARTSFÖRVÄRV

Enligt jordabalken ska den som har förvärvat en fastighet med äganderätt ansöka om inskrivning av förvärvet (lagfart). Förvärv som sker genom köp eller byte enligt 4 kap. JB kallas i det följande för *jordabalksförvärv*. Sådana förvärv föranleder som huvudregel stämpelskatteplikt. Skattskyldigheten utlöses av att en ansökan om lagfart beviljas.

Ansökan om lagfart kan beviljas på förvärv av en hel fastighet och på förvärv av en andel i en fastighet så länge förvärvet inte innehåller några villkor om att andelen ska brytas ut. Om förvärvet innehåller villkor om utbrytning, eller om förvärvet avser ett visst område av en fastighet, kan lagfart beviljas först efter att fastighetsdelen brutits ut och blivit en egen fastighet. Ett jordabalksförvärv som följs av lagfartsansökan kallas i det följande för *lagfartsförvärv*.

Med hjälp av vissa fastighetsbildningsåtgärder är det möjligt för förvärvaren att få lagfart på andra sätt än genom att en lagfartsansökan beviljas. Sådana jordabalksförvärv är fortfarande *skattepliktiga*, men om lagfarten åstadkoms på annat sätt än genom beviljande av en ansökan om lagfart inträder ingen *skattskyldighet*, vilket i praktiken innebär att förvärvet blir skattefritt.

*Exempel 1.* Om den förvärvade fastigheten eller fastighetsdelen överförs till en redan ägd och lagfaren fastighet genom fastighetsreglering kommer den befintliga lagfarten på mottagande fastighet efter fastighetsregleringen att omfatta även den tillförda egendomen. I dessa fall kan förvärvaren således få lagfart på den förvärvade egendomen utan någon ny lagfartsansökan. På detta sätt har ett skattepliktigt förvärv fullföljts utan att ha utlöst någon skattskyldighet.<sup>9</sup>

*Exempel 2.* Motsvarande utfall – dvs. ett skattefritt jordabalksförvärv – kan åstadkommas med hjälp av fastighetsbildningsåtgärden sammanläggning. För att en fastighet eller fastighetsdel ska få ingå i sammanläggning krävs att ägaren har lagfart på fastigheten eller att ansökan om lagfart förklarats vilande och hinder mot bifall till ansökningen kan undanröjas av att fastighetsbildning genomförs. Vilande lagfart utlöser ingen skattskyldighet.

<sup>9</sup> I betänkandet *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* (SOU 2017:27) kallades dessa förfaranden för ”jordabalksförrättningar”, se s. 284 i betänkandet.

Om fast egendom förvärvas genom köp, och köparen får vilande lagfart, till exempel på grund av att förvärvet avser del av fastighet, kommer egendomen att kunna ingå i sammanläggning med annan fastighet som köparen redan har lagfart på. Om sammanläggningen avser en fastighetsdel måste fastighetsdelen först brytas ut genom avstyckning eller klyvning innan den kan ingå i sammanläggning, men detta kan ske vid samma förrättning. Resultatet av sammanläggningen blir en ny fastighet som ägaren har lagfart på, utan att någon lagfartsansökan beviljats. På detta sätt har ett skattepliktigt förvärv fullföljts utan att ha utlöst någon skattskyldighet.

### 3.5.3 FASTIGHETSBLDNINGSFÖRVÄRV

Förvärv av fast egendom som sker genom fastighetsbildning är inte stämpel-skattepliktiga.<sup>10</sup> Fast egendom kan förvärvas genom fastighetsbildning på sätt som beskrivs nedan. Sådana förvärv kallas i det följande för *fastighetsbildningsförvärv*, som i sin tur delas upp i *fastighetsregleringsförvärv* och *klyvningsförvärv*.

#### Förvärv genom fastighetsreglering (fastighetsregleringsförvärv)

Bestämmelser om fastighetsreglering finns i 5–9 kap. fastighetsbildningslagen. Fastighetsreglering kan genomföras mellan fastigheter med olika ägare.<sup>11</sup> Äganderätten övergår när fastighetsbildningsbeslutet har fått laga kraft och registrerats i fastighetsregistret.

För att fastighet som ingår i fastighetsregleringen ska få ändras så att dess graderingsvärde<sup>12</sup> minskas väsentligt krävs fastighetsägarens medgivande. Detsamma gäller om graderingsvärdet ökas i sådan omfattning att avsevärd olägenhet uppkommer för ägaren.

Medgivandet är en processhandling i förrättningen och riktas till lantmäterimyndigheten. Ömsesidiga medgivanden från mottagande och avstående fastigheters ägare kan normalt sett inte ensidigt återtas.<sup>13</sup> Sådana ömsesidiga medgivanden kallas i det följande för överenskommelser.<sup>14</sup>

En överenskommelse kan även omfatta frågan om ersättning för den överförda egendomen. Om ingen överenskommelse om ersättningen träffas avgörs ersättningsfrågan av lantmäterimyndigheten.

På detta sätt kan fast egendom överlåtas genom fastighetsreglering, med eller utan stöd av överenskommelse. En fastighet kan utplånas genom fastighetsreglering om ägaren medger att hela fastighetens innehåll överförs till en annan fastighet. Äganderätten till den överförda egendomen övergår, som nämnts, när fastighetsbildningsbeslutet fått laga kraft och registrerats i fastighetsregistret.

<sup>10</sup> Jfr SOU 2017:27 s. 294.

<sup>11</sup> Vid sådan fastighetsreglering som avses i föregående avsnitt har fastigheterna eller fastighetsdelarna samma ägare – köparen.

<sup>12</sup> Graderingsvärdet är en uppskattning av värdet av de områden som ingår i regleringen, områdena graderas. Bestämmelser om fastställande av graderingsvärde finns i 5 kap. 9 § FBL.

<sup>13</sup> Se Högsta domstolens avgörande den 4 juli 2014 i mål nr T 4170–12.

<sup>14</sup> Möjligheten att träffa en sådan överenskommelse regleras i 5 kap. 18 § FBL. I betänkandet *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* (SOU 2017:27) kallades dessa förfaranden därför för ”5:18-förrättningar”, se s. 283 i betänkandet.

**Förvärv genom klyvning (klyvningsförvärv)**

Särskilda bestämmelser om klyvning finns i 11 kap. fastighetsbildningslagen. Genom klyvning kan en samägd fastighet delas upp i flera lotter.

Klyvningsfastighet är den fastighet som delas och utplånas genom klyvningen. Klyvningslotter är de lotter som delningen av klyvningsfastigheten resulterar i. Klyvningslotterna kan bilda fastigheter för sig eller ingå i andra fastighetsbildningsåtgärder.

Varje delägare i klyvningsfastigheten tilldelas andel i endast *en* av klyvningslotterna.

Delningsgrund vid klyvningen är varje delägars andelstal i klyvningsfastigheten. Huvudregeln är att graderingsvärdet för varje lott inte får väsentligt understiga delägens andel i fastighetens graderingsvärde. Lottens graderingsvärde får inte heller överstiga delägens andel så att avsevärd olägenhet uppkommer för delägare. Klyvningsfastighetens utformning, innehåll och antal delägare innebär att det sällan är möjligt att klyva den i lotter som precis överensstämmer med delägarnas andelar i klyvningsfastigheten. Eventuella diskrepanser i tilldelningen kompenseras i pengar.

Delägarna kan dock, på motsvarande sätt som vid fastighetsreglering, göra avsteg från bestämmelserna om tilldelning och ersättning genom att lämna ett medgivande eller träffa en överenskommelse. Med stöd av en sådan överenskommelse kan en fastighet till exempel klyvas så att den delägare som äger en procent av klyvningsfastigheten tilldelas en lott som motsvarar 90 procent av klyvningsfastighetens graderingsvärde.

Klyvning får ske endast om lottläggning kan ske enligt framställt yrkande. Fastighetsbildningslagen innehåller därutöver olika bestämmelser till skydd för allmänna intressen som är tvingande och tillämpliga vid klyvning.

Så länge yrkandena i förrättningen tillåter skapandet av minst två lotter som tillfredsställer villkoren till skydd för de allmänna intressena finns inga begränsningar för hur långt snedtilldelningen kan drivas. Äganderätten övergår när fastighetsbildningsbeslutet fått laga kraft och registrerats i fastighetsregistret.

**3.6 Tidigare överväganden**

Redan i samband med tillkomsten av FBL på 1970-talet uppmärksammades frågan om utebliven stämpelskatt vid förvärv av fast egendom genom fastighetsreglering.<sup>15</sup>

En utgångspunkt för 1954 års fastighetsbildningskommitté (SOU 1963:68) var att sakägarna skulle få en långtgående dispositionsfrihet vid fastighetsreglering.<sup>16</sup> Genom den skulle förrättningsförfarandet i hög grad förenklas och främja ett gott resultat.

<sup>15</sup> Se SOU 2017:27 s. 280.

<sup>16</sup> Jfr. 5 kap. 18 § FBL.



Fastighetsbildningskommittén uppmärksammade visserligen att dispositionsfriheten skulle kunna leda till transaktioner som med hjälp av fastighetsreglering närmast var att likna vid köp. Detta kunde leda till att de särskilda reglerna för ingående av köpeavtal kringgicks. Dåvarande lagstiftning tillät emellertid redan detta vid ägoutbyte och laga skifte.<sup>17</sup> Eftersom några större problem inte hade uppstått och praktiska skäl, när det gällde att åstadkomma en rationalisering av fastighetsförhållandena, talade för fortsatt dispositionsfrihet, saknades anledning att inta en mer restriktiv hållning. Kommittén framhöll i stället att det vanliga fastighetsköpet inte var den enda lämpliga formen för överflyttning av äganderätt till fast egendom mot ersättning i pengar. Den underströk särskilt:

[E]n överföring inom fastighetsregleringens ram i vissa situationer kan från såväl enskild som allmän synpunkt vara en väl så fördelaktig transaktion som ett regelrätt köp, vilket i här ifrågakommande fall vanligen måste följas av avstyckning och sammanläggning samt olika lagfarts- och in-teckningsåtgärder. I många fall torde överföring genom fastighetsreglering möjliggöra väsentliga förenklingar. Särskilt kan framhållas den betydelse detta förfarande får om fastighetsindelningen skall anpassas efter plan, som fastställts enligt byggnadslagstiftningen. De syften man avsett att vinna med de nuvarande köpreglerna är värda allt beaktande, men dessa syften torde mycket väl kunna tillgodoses även om åtgärderna genomförs vid fastighetsreglering.<sup>18</sup>

För att uppnå överensstämmelse med reglerna om fastighetsköp infördes bestämmelser i 5 kap. 18 § tredje stycket FBL, innebärande formkrav och villkor.

Beträffande stämpelskattefrågan anförde Fastighetsbildningskommittén, närmast i förbigående, följande.

Möjligen kan statens fiskaliska intresse att uppbära lagfartsstämpel anses böra kräva att sakägarna i allmänhet bör verkställa transaktionen såsom ett regelrätt köp. Häremot måste emellertid invändas, att detta intresse inte bör få lägga hinder i vägen för den i andra avseenden mest lämpliga handläggningsformen. Dessutom torde det även med hänsyn till bortfallet av lagfartsstämpeln vanligen ställa sig avgjort förmånligare i ekonomiskt hänseende för statsverket att en önskvärd rationaliseringsåtgärd genomförs på ett enkelt sätt genom frivilliga uppgörelser vid fastighetsreglering än med anlåtande av köp och ett därpå följande tämligen omständligt förfarande, som kan kräva en omfattande arbetsinsats från olika myndigheters sida.<sup>19</sup>

I propositionen med förslag till fastighetsbildningslag för departementschefen inte något resonemang om Fastighetsbildningskommitténs anmärkning att staten skulle ha ett fiskalt intresse av att styra förvärv av fast egendom mot överlåtelser i form av köp. Det nyss citerade avsnittet ur kommittébetänkandet får därmed anses omfattas av departementschefens allmänna omdöme: att kommittéförslaget i huvudsak var väl avvägt och lämpligt att läggas till grund för lagstiftning.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> Reglerna i jorddelningslagen (JDL) om marköverföring i samband med ägoutbyte och laga skifte ersattes från och med den 1 januari 1972 av nya regler om marköverföring genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL.

<sup>18</sup> Se prop. 1969:128, s. B 450 f.

<sup>19</sup> A prop. s. B 451

<sup>20</sup> A prop. 1969:128, s. B 453 f.

Frågan om i vilken utsträckning fastighetsreglering används i syfte att undgå stämpelskatt belystes närmare av *Stämpelskatteutredningen*.<sup>21</sup> Den kom dock fram till att stämpelskattbortfallet inte kunde anses vara större än vad lagstiftaren hade att räkna med vid fastighetsbildningslagens tillkomst och att inte heller de utredningar som vidtagits under Stämpelskatteutredningens arbete funnit belägg för att fastighetsreglering användes i enbart stämpelskatteundrandragande syfte. Därför föreslogs inte några beskattningsregler beträffande marköverföring genom fastighetsreglering.

*Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskattefrågor* (SOU 2017:27) konstaterade emellertid att fastighetsbildning faktiskt används som ett sätt att undgå stämpelskatt vid fastighetstransaktioner.

I syfte att komma till rätta med det betydande skattebortfall som detta ansågs innebära föreslog Utredningen en generell skatteplikt för stämpelskatt vid fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen och vid uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap., om förvärvet skedde mot ersättning. I förslaget fanns en möjlighet inbyggd att från stämpelskatten räkna av förrätningskostnaderna. Denna möjlighet syftade till att inte onödigtvis försvåra åtgärder som är meningsfulla ur fastighetsindelningssynpunkt. Resonemanget var att den totala kostnaden för fastighetsbildningar avseende mindre värden därmed inte skulle påverkas. Sådana fastighetsbildningar ansågs nämligen sällan vara meningsfulla enbart som led i skattemässigt motiverade transaktioner.

Utöver att bidra till fiskala mål, förväntades förslaget även medföra bland annat en effektivare användning av Lantmäteriets resurser.

Vissa delar av SOU 2017:27 skulle emellertid vara svåra att tillämpa i praktiken vid fastighetsbildningsåtgärder som omfattar många fastigheter och många parter. Exempelvis uppstår sådana svårigheter när det gäller att utreda antalet skattepliktiga förvärv i karuselliknande situationer: Mark överförs från fastighet 1:1 till 2:2, som avstår mark till 3:3, som avstår mark till 4:4, som avstår mark till 1:1.

### 3.7 Utblick till Finland

Detta avsnitt syftar till att beskriva de huvudsakliga dragen i den modell för uttag av stämpelskatt vid förvärv genom fastighetsbildning som finns i Finland. Det nära släktskapet mellan Sveriges och Finlands rättssystem gör detta särskilt intressant. Eftersom det, släktskapet och likheterna till trots, ändå finns flera viktiga skillnader – Finland har exempelvis kvar sin gåvo-, arvs- och fastighetsskatt – har Lantmäteriet emellertid inte kunnat använda den finländska regleringen annat än som en referenspunkt: Utöver de skatterättsliga skillnaderna föreligger också viktiga skillnader i de båda ländernas lagstiftning på fastighetsbildningsområdet. Det faktum att Finland beskattar förvärv genom fastighetsbildning motiverar att avsnittet tas med i rapporten.

<sup>21</sup> Se betänkandet *Stämpelskatt* SOU 1983:8

I Finland betalas skatt på överlåtelse av fastigheter och värdepapper till staten enligt lagen om överlåtelseskatt 931/1996.<sup>22</sup> Överlåtelseskatten benämndes tidigare stämpelskatt. Skattskyldighet uppstår vid överlåtelse av äganderätt mot vederlag. Beskattningsmyndighet är den finländska Skatteförvaltningen (på finska: *Verohallinto*).<sup>23</sup>

Det finländska Lantmäteriverket (LMV) är, liksom Lantmäteriet i Sverige, inskrivningsmyndighet. Precis som i Sverige handlägger myndigheten bland annat ärenden om lagfart och inteckningar. Även om inskrivningsmyndigheten i Finland inte är beskattningsmyndighet för överlåtelseskatt har den en övervakande funktion när det gäller inbetalning av skatten.<sup>24</sup>

Skatten ska betalas på eget initiativ<sup>25</sup> och senast när lagfart eller inskrivning söks eller, om lagfart eller inskrivning inte har sökts i tid eller inte ska sökas, inom sex månader från det att överlåtelseavtalet ingicks.<sup>26</sup> Skatten på en överlåtelse anses vara betald om en skattedeklaration som motsvarar betalningen har lämnats till beskattningsmyndigheten.<sup>27</sup>

Lagfart beviljas normalt före det att Skatteförvaltningen har bestämt överlåtelseskattens belopp. Lantmäteriverket ska emellertid dessförinnan ha kontrollerat att sökanden har betalat överlåtelseskatten. Däri ligger den övervakande funktionen. Vid behov kan Skatteförvaltningen sedan kräva in kompletterande betalning av skatt eller återbetala skatt. Gåvoskatt och arvsfatt, som tas ut i Finland, kontrolleras inte av LMV utan den saken ligger helt på Skatteförvaltningens bord.<sup>28</sup>

Skattesatsen är fyra procent av köpeskillingen eller värdet av annat vederlag. I vissa fall beräknas skatten på den överlåtna egendomens marknadsvärde<sup>29</sup> vid överlåtelsepunkten. Det rör sig exempelvis om överlåtelse av fastighet till associationer<sup>30</sup> såsom kommanditbolag och aktiebolag (när vederlaget utgörs av aktier eller andelar eller annan kapitalinvestering). Om vederlaget utgörs av fast egendom betalas skatt också på denna. Skatt tas inte ut om skattebeloppet är lägre än 10 euro.<sup>31</sup>

Eftersom skattskyldighet enligt lagen om överlåtelseskatt uppstår vid överlåtelse av äganderätt mot vederlag är det vid *fastighetsbildning* avgörande om det vid förändring av en fastighetsgräns anses uppkomma *en händelse*

<sup>22</sup> Redogörelserna hämtar sitt innehåll från aktuell lagtext samt från finländska Skatteförvaltningens Internetsidor: [Överlåtelseskatt vid överlåtelse av fastighet - vero.fi](#). Innehållet har granskats av Lantmäteriverket i Finland med vissa anmärkningar som har hanterats.

<sup>23</sup> Se 8 kap. 56 § lagen om överlåtelseskatt med vidare hänvisning till lagen om skatteuppbörd 11/2018.

<sup>24</sup> Det finländska justitieministeriet har tagit fram en promemoria om behoven av att ändra jordabalken (se <https://oikeusministerio.fi/sv/-/bedomningspromemoria-om-behoven-av-att-andra-jordabalken-skickas-pa-remiss>). I promemorian tas frågan om inskrivningsmyndighetens, dvs. Lantmäteriverkets, skyldighet att övervaka att överlåtelseskatten har betalats i samband med inskrivningen upp (se s. 39–40). Promemorian har skickats på remiss och en sammanställning av remissyttrandena har färdigställts den 17 mars 2022 ([https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/163921/OM\\_2022\\_17.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/163921/OM_2022_17.pdf?sequence=1&isAllowed=y)). I sina remissyttrandena har Lantmäteriverket och Kommunförbundet ansett att övervakningsskyldigheten bör upphöra, medan Skatteförvaltningen har ansett att övervakningsskyldigheten bör fortsätta, eftersom den utgör ett effektivt sätt att se till att överlåtelseskatten blir betald i praktiken

<sup>25</sup> 4 kap. 27 § första stycket lagen om överlåtelseskatt 931/1996

<sup>26</sup> 2 kap. 7 § lagen om överlåtelseskatt 931/1996

<sup>27</sup> Se Skatteförvaltningens anvisningar [Överlåtelseskatt vid överlåtelse av fastighet - vero.fi](#)

<sup>28</sup> Enligt kompletterande synpunkter från finska Lantmäteriverket.

<sup>29</sup> I den svenska versionen av lagen används termen gängse värde, se 2 kap. 6 § andra stycket lagen om överlåtelseskatt. Av [www.vero.fi/sv/](http://www.vero.fi/sv/) framgår att med gängse värde avses egendomens sannolika överlåtelsepris, dvs. i det väsentliga ett bedömt marknadsvärde. I beskrivningen av de finska reglerna i detta avsnitt används genomgående ordet marknadsvärde i stället för den svenskspråkiga lagtextens ”gängse värde”.

<sup>30</sup> I den svenska versionen används ordet samfund.

<sup>31</sup> 4 kap. 27 § andra stycket lagen om överlåtelseskatt

som ska betraktas som en sådan överlåtelse mot vederlag. Om särskilda bestämmelser saknas för behandlingen av ett ärende bestäms skatteplikten utifrån allmänna bestämmelser i lagen om överlåtelseskatt om frivilliga överlåtelser.

Om ett avtal mellan fastighetsägare föranleder ändring av en fastighets utsträckning på marken betraktas händelsen som en överlåtelse. Ett exempel på en överlåtelse av det här slaget är förvärv av ett tillskottsområde i samband med styckningsförrättning enligt 31 § andra stycket den finländska fastighetsbildningslagen 554/1995. Så är alltså fallet om sakägarna under pågående förrättning avtalar om tillägg till eller ändring i en handling som utgör grund för förrättningen och tillägget eller ändringen avser ett utökat markområde. Detsamma gäller om grunden för förändringen i stället är utnyttjande av rätt till ersättning för inlösen enligt fastighetsbildningslagen, till exempel vid s.k. tillandning.<sup>32</sup> Det bör här förtydligas att ordet styckning enligt 4 kap. fastighetsbildningslagen 554/1995 i Finland kan avse såväl *avstyckning* som *fastighetsreglering i form av marköverföring* från en fastighet eller samfällighet till en annan sådan enhet i Sverige.<sup>33</sup>

I andra situationer jämställs ändringar i en fastighets omfattning med överlåtelse till den del fastighetsägarna i *förrättningen* får mer mark än vad delningsgrunden berättigar till, mot att de betalar vederlag i form av *likvidersättning*.

Regleringen gäller också för kvotdelar och *outbrutna områden* av fastigheter, samfällda områden eller outbrutna områden av sådana samt andelar av samfällda områden. Med outbrutet område avses till exempel ett avgränsat markområde som ännu inte har styckats av från stamfastigheten. Möjligheten att förvärva ett bestämt område utan efterföljande fastighetsbildning saknar motsvarighet i Sverige.<sup>34</sup> Vidare omfattas arrende- eller nyttjanderätter vars innehavare enligt 14 kap. 2 § finländska jordabalken 540/1995 är skyldig att ansöka om inskrivning av sin rätt, samt för en byggnad eller konstruktion som på ett bestående sätt betjänar användningen av en fastighet.

Från området för beskattningsbara överlåtelser görs ett antal undantag.

Överlåtelseskatt betalas till exempel inte på förvärv av fastighet eller del av fastighet som grundar sig på gåva, arv, testamente eller upplösning av samäganderätt (se strax nedan). För förvärv av fastighet i samband med bodelning<sup>35</sup> ska dock skatt betalas till den del annan egendom än den som bodelningen gäller har utgjort vederlag, med undantag för vissa underhållsbidrag.

I 2 kap. lagen om överlåtelseskatt finns ytterligare undantagssituationer. Bland annat undantas förvärv av första bostad. Skatt betalas inte heller (13 §) till den del en fastighet har förvärvats genom byte mot annan fastighet

<sup>32</sup> "Tillandning" kan uppstå som en följd av landhöjning eller sänkning av vattenytan i en sjö. Tillandningen tillhör oftast ägaren till det angränsande vattenområdet. En fastighetsägare kan ansöka om inlösen av tillandning som ligger vid den egna fastigheten, se vidare 8 kap. 60–61 §§ fastighetsbildningslagen 554/1995. Jfr. den svenska regleringen när en fastighet har blivit skild från angränsande vattenområde genom att stranden har förskjutits – uppgrundning, 1 kap. 6 § JB. En annan inlösesituation som omfattas är inlösen enligt markanvändnings- och bygglagen 132/1999, när det inlösta området fogas till en fastighet som inlösaren har lagfart på sedan tidigare.

<sup>33</sup> Se 4 kap. 20 § fastighetsbildningslagen 554/1995.

<sup>34</sup> Detta följer av 4 kap. 7 § JB.

<sup>35</sup> I den svenskspråkiga versionen av lagen om överlåtelseskatt 931/1996 används ordet avvittring.

och bytet enligt ett av den finska närings-, trafik- och miljöcentralen eller den finska skogscentralen utfärdat intyg leder till en väsentligt lämpligare fastighetsindelning med hänsyn till idkande av jord- och skogsbruk, eller bytet har skett i syfte att inrätta ett naturskyddsområde enligt naturvårdslagen.

Rättsläget i Finland avseende upplösning av samägande beskrivs av Skatteförvaltningen på följande sätt.

När samäganderättsförhållandet till en fastighet upplöses innebär detta att kvotdelarna för ägandet omvandlas till områdesbaserat ägande genom en fastighetsförrättning (styckning [avstyckning, Lantmäteriets anm.] eller spjälkning [rätteligen avses här klyvning, Lantmäteriets anm.]<sup>36</sup>). För det behöver ingen överlåtelseskatt betalas. För eventuell prisskillnadsersättning ska överlåtelseskatt dock betalas.

*Exempel 1:* A och B äger hälften var av fastigheterna X och Y. Vardera fastighetens marknadsvärde är 120 000 euro. Samägandet av fastigheterna upplöses enligt ett avtal mellan A och B så att A får ett outbrutet område värt 60 000 euro på båda fastigheterna. B förblir ägare till vardera fastighetens stomlägenhet värd 60 000 euro. Mellanskillnad betalas inte. Det är fråga om upplösning av samägande på vilken överlåtelseskatt inte behöver betalas.

Om samägarna ansöker om en fastighetsförrättning där det bildas nya registerenheter, kommer samägarna att äga de nya enheterna enligt samma kvotdelar som de ägde den fastighet som blev föremål för förrättningen. Om ett avtal om delning som upplöser ett samägoförhållande görs först därefter, och delningen innebär ett byte av kvotdelar av fastigheten, handlar det inte om en skattefri upplösning av ett samäganderättsförhållande utan om ett sådant byte som beskrivs i nästa stycke.

Om exempelvis samägarna av två fastigheter upplöser sitt samägande så att de blir ensam ägare till var sin fastighet, rör det sig om byte av kvotdelar i fastigheter, och vardera förvärvaren ska betala överlåtelseskatt på marknadsvärdet av fastighetshalvan som överlåtits.

*Exempel 2:* A och B äger hälften var av fastigheterna X och Y. Vardera fastighetens marknadsvärde är 120 000 euro. Samägandet upplöses genom avtal mellan A och B så att A ensam blir ägare till fastigheten X och B till fastigheten Y. Mellanskillnad betalas inte.

När samägandet upplöses sker byte av fastighetshalvor. A överlåter en andel av fastigheten Y värd 60 000 euro till B med hälften av fastigheten X som vederlag. I gengäld överlåter B till A en andel av fastigheten X värd 60 000 euro som vederlag för hälften av fastigheten Y. Både A och B ska betala fastighetsskatt på  $4\% \times 60\,000 \text{ euro} = 2\,400 \text{ euro}$ .

Ersättningar som betalas vid lantmäteriförrättningar i Finland delas in i ersättning vid inlösen och likvidersättningar.

Ersättning vid inlösen betalas förutom vid inlösen i enlighet med lagen om inlösen av fast egendom och särskilda rättigheter 603/1977 (inlösningslagen) också till exempel vid landsvägs- och banförrättningar, förrättningar av enskilda vägar samt ledförrättningar (inrättande av en friluftsled eller snöskoterled). De ersättningar som ska betalas delas enligt terminologin i

<sup>36</sup> Efter förfrågan till finska Lantmäteriverket.

inlösningslagen in i sådana som utgörs av ersättningar för föremål, ersättning för men och skadestånd.

Likvidersättningar hör samman med fastighetsförrättningar för delning och reglering av fastigheter enligt fastighetsbildningslagen 554/1995. Vid förrättningar av den här typen jämnas skillnader i värde ut med hjälp av likvidersättningar. Den part i en fastighetsförrättning vars område får ett mindre värde än vad delningsgrunden skulle ge anledning till kan få likvidersättning av den part som får ett i förhållande till delningsgrunden värdefullare område.

Med hänsyn till skattekonsekvenserna av de ersättningar som bestäms vid lantmäteriförrättningar saknar det betydelse om det ersättningsbeslut som har fattats under förrättningen grundar sig på ett avtal mellan parterna eller om det går emot någon av parternas vilja. Om parterna till exempel vid en förrättning av inlösningsstyp kommer överens om ersättningar, beskattas dessa ersättningar på samma sätt som ersättningar som bestäms av en förrättningsman. På motsvarande sätt har det ingen betydelse för beskattningen av likvidersättningar om ersättningarna grundar sig på ett avtal mellan delägarna eller på en delning som genomförts av en förrättningsman. Avgörande för beskattningen är inte heller hur ersättningen benämns utan vad ersättning betalas för.

När lagfart och inskrivning söks ska sökanden uppvisa utredning om betalningen av skatten och annan utredning om omständigheter som påverkar skattens belopp om det behövs. Utredning om betalning av skatten behöver dock inte uppvisas om inskrivningsmyndigheten (Lantmäteriverket) har fått uppgift om betalningen av Skatteförvaltningen.<sup>37</sup> Är vederlaget för den överlåtna egendomen annat än pengar eller en penningfordran, ska sökanden dessutom uppvisa ett utlåtande av Skatteförvaltningen om vederlagets marknadsvärde vid överlåtelsestidpunkten. I vissa fall ska utlåtande också uppvisas avseende den överlåtna egendomens marknadsvärde.

När det gäller överlåtelse av fastighet ska skattskyldig inom den föreskrivna tiden för betalning av skatt lämna beskattningsmyndigheten uppgifter om överlåtelseobjektet, parterna, köpeskillingen och beloppet av den skatt som ska betalas på överlåtelsen. Skattskyldig ska också ge in de övriga uppgifter som beskattningsmyndigheten bestämmer. Uppgifterna ska lämnas i en av myndigheten fastställd skattedeklaration eller på något annat sätt som den bestämmer.<sup>38</sup>

I 5 kap. lagen om överlåtelseskatt 931/1996 regleras beskattningsmyndighetens tillsyn över att bestämmelserna i lag om skyldighet att betala skatt iaktas, påförande av skatt och rättelse av beslut.

Beskattningsåret är enligt huvudregeln i 5 kap. 32 a § lagen om överlåtelseskatt 931/1996 det kalenderår under vilket äganderätten till fastigheten har överlåtits eller skattskyldigheten annars inträtt. Om förvärvare i enlighet med villkoren för överlåtelsen ska betala tilläggsvederlag, är skatteåret för

<sup>37</sup> 2 kap. 29 § första stycket lagen om överlåtelseskatt

<sup>38</sup> 4 kap. 30 § första och fjärde styckena lagen om överlåtelseskatt

tilläggsvederlaget det kalenderår under vilket skyldigheten att betala tilläggsvederlaget har inträtt. I 35 § finns bestämmelser om skönstaxering och i 36 och 36 a §§ bestämmelser om skattetillägg. I 37 § finns en bestämmelse som avser att motverka kringgående av skatt. Enligt denna ska skatt påföras enligt sakens egentliga natur eller syfte om ett förhållande eller en åtgärd har getts ett sådant innehåll eller en sådan form som inte motsvarar dessa, eller om en annan åtgärd har vidtagits i uppenbar avsikt att undgå skatt.

I 6 kap. 39 § lagen om överlåtelseskatt ges en möjlighet att begära förhandsbesked om skyldigheten att betala överlåtelseskatt och om skattens belopp. Ett ärende om förhandsbesked ska handläggas skyndsamt av Skatteförvaltningen. I ansökan ska sökanden precisera den fråga i vilken förhandsbesked söks och lägga fram den utredning som behövs för avgörande av ärendet. Ett lagakraftvunnet förhandsbesked ska på yrkande av sökanden iakttas med bindande verkan.

### 3.8 Lantmäteriets förslag

Som redovisats i avsnitt 3.5 är det två huvudsakliga typer av förvärv som stämpelskatt inte behöver betalas för: jordabalksförvärv som följs av vissa fastighetsbildningsåtgärder och fastighetsbildningsförvärv. Det finns betydande skillnader vad gäller anledningen till att stämpelskatt inte betalas för dessa förvärv. Fastighetsbildningsförvärv är undantagna från skatteplikt medan jordabalksförvärven i princip är skattepliktiga men fastighetsbildningsåtgärder gör det möjligt att kringgå skattskyldighet.

Det finns även betydande skillnader mellan de olika fastighetsbildningsförvärven. Fastighetsreglering är en betydligt mer mångsidig fastighetsbildningsåtgärd än vad klyvning är.

Mot ovanstående bakgrund har Lantmäteriets förslag delats upp i tre delar: jordabalksförvärv som följs av fastighetsbildning behandlas i kapitel 4; förvärv genom fastighetsreglering behandlas i kapitel 0 och förvärv genom klyvning behandlas i kapitel 6.

## 4 Jordabalksförvärv följt av fastighetsbildning

### 4.1 Närmare om villkor och panträttsskydd

#### 4.1.1 VILLKOR VID KÖP OCH FASTIGHETSREGLERING

##### Villkor vid köp

Fastighetsköp är formalavtal. Av 4 kap. 1 § första stycket JB följer att vissa minimikrav ska vara uppfyllda för att avtalet ska varagiltigt.<sup>39</sup> För att själva avtalet om fastighetsköp ska ha bindande verkan krävs att det 1) är skriftligt, 2) innehåller parternas underskrifter och 3) innehåller en överlåtelseförklaring samt uppgifter om 4) köpeskillingen och om 5) fastigheten. Härutöver måste vissa typer av avtalsbestämmelser sättas på pränt i köpehandlingen för att vara bindande. I 3 § räknas typerna upp. Det rör sig om återgångsvillkor, begränsning av säljarens ansvar för att han eller hon är rätt ägare (hemulsansvar) samt vissa förfogandeinskränkningar. Överenskommelser om andra frågor kan regleras utanför själva köpehandlingen.

När det gäller köpeskillingen finns ytterligare bestämmelser i 4 kap. 1 § andra stycket JB. Med köpeskillingen menas här den verkliga avtalade köpeskillingen. En överenskommelse som avviker från den i köpehandlingen manifesterade är, såvitt köpeskillingen beträffar, ogiltig. En sådan sidoöverenskommelse saknar rättsverkan och kan inte göras gällande mellan avtalskontrahenterna.

Köpehandlingens innehåll avgör således rättigheter och skyldigheter kontrahenterna emellan. En naturlig följd blir också att utomstående kan lita på att den köpeskillning som anges i handlingen är riktig. För att undvika orimliga konsekvenser när den i köpehandlingen angivna köpeskillingen avsevärt avviker från den överlåtna egendomens verkliga värde har dock, efter påpekande av Lagrådet, införts en jämningsregel. Enligt denna får köpeskillingen jämkas om det med hänsyn till köpehandlingens innehåll, omständigheterna vid avtalets tillkomst, senare inträffade förhållanden och omständigheterna i övrigt är oskäligt att den ska vara bindande.

Före 1972 kunde både köpeavtalet och sidoöverenskommelsen göras gällande. Ordningen att köpeskillingen ska anges korrekt i köpehandlingen infördes i syfte att motverka olika former av vilseledande av myndigheter och tredje man: Om en lägre köpeskillning än den verkliga anges kan avsikten vara att undgå stämpelskatt, eller att undvika realisationsvinstbeskattning.<sup>40</sup> Utöver att förhindra vilseledande har nuvarande ordning också motiverats med det allmänna intresset av ordning och reda i fastighetsrättsliga förhållanden. Det har vidare ansetts vara ett värde i sig att den handling som har legat till grund för lagfart ger en korrekt bild av vad som rättsligt gäller mellan säljare och köpare.<sup>41</sup>

<sup>39</sup> Vissa undantag från formkravet görs i paragrafens tredje stycke.

<sup>40</sup> Prop. 1991/92:110 s. 10.

<sup>41</sup> A prop. s. 11.



I förarbetena till nu gällande ordning diskuterades huruvida en för skens skull upprättad köpeskillingsklausul skulle vara förenlig med en avtalsrättslig grundsats som innebär att skenavtal inte kan göras gällande mellan parterna.<sup>42</sup> Någon konflikt ansågs emellertid inte finnas. Bland annat hänvisades till de specifika krav på formbundenhet som gäller vid överlåtelse av fast egendom.<sup>43</sup> Inte desto mindre infördes ovan nämnda jämningsregel i syfte att undvika oskäliga resultat.

#### Villkor vid fastighetsreglering

För att fast egendom som har förvärvats genom köp ska kunna överföras genom fastighetsreglering krävs att köpet inte är svävande, dvs. det får inte innehålla några villkor enligt 4 kap. 3 § första stycket JB som gör köpets fullbordande beroende av att villkoret infrias. Även legala villkor, som inte kan knytas till fastigheten som sådan, till exempel förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen (1979:230), måste vara uppfyllda. Eventuellt villkor om att köpet av en fastighetsdel ska fullföljas med fastighetsbildning begränsar dock inte möjligheterna till fastighetsreglering eftersom det är just detta villkor som uppfylls genom förrättningen.

Köpeskillingen behöver inte vara betald för att förrättningen ska kunna genomföras så länge köpets fullbordande inte har villkorats av att betalning sker. Om det i köpehandlingen föreskrivits att köpebrev ska upprättas innebär det att köpet villkorats av att köpeskillingen betalas. Sådana villkor gör det möjligt för köpet att gå åter om ersättningen inte betalas och innebär att köpet är svävande. Ett sådant villkor måste således, precis som andra så kallade svävarvillkor, antingen uppfyllas eller avtalas bort för att förrättningen ska kunna genomföras.

#### 4.1.2 NÄRMARE OM PANTRÄTTSSKYDDET

Vid en fastighetsbildningsförrättning betraktas den som har lagfart på fastigheten som ägare, om det inte visas att fastigheten tillhör annan.<sup>44</sup>

Om fastighetsreglering genomförs för att överföra den förvärvade egendomen till en av köparen redan ägd och lagfaren fastighet brukar man säga att regleringen sker i samma ägares hand. Lantmäterimyndigheten kommer då följaktligen inte att fatta beslut om att ersättning ska betalas.

Om den fastighet som genomgår värdeminskning genom regleringen är belånad kan dock lantmäterimyndigheten behöva fatta beslut om att ersättning ska betalas för att skydda fordringshavarna. Fordringshavarna kan dock medge att förrättningen genomförs utan något sådant ersättningsbeslut.

Lantmäterimyndigheten kan också göra bedömningen att fastighetsregleringen är väsentligen utan betydelse för någon rättsägare. Skulle så vara fallet krävs varken medgivande eller beslut om betalning av ersättning. I annat fall ska lantmäterimyndigheten värdera fastigheten och fatta beslut om att köparen ska betala ersättning motsvarande den värdeminskning som

<sup>42</sup> Jfr 34 § avtalslagen.

<sup>43</sup> Prop. 1991/92:110, s. 14.

<sup>44</sup> 4 kap. 11 § FBL.

fastigheten genomgår till Lantmäteriet enligt reglerna i 5 kap. 16 § FBL. Ersättningen fördelas enligt reglerna i utsökningsbalken (1981:774). Eventuellt överskott ska betalas till ägaren själv, dvs. till köparen om det finns ett giltigt köpeavtal.

Egendomen som genom fastighetsreglering överförs från en fastighet till en annan överförs fri från penninginteckningar. Den ersättning som betalas ut till fordringshavarna enligt ovanstående förfarande går därför till säljarens fordringshavare för avräkning på säljarens lån. Även om pengarna inte betalas ut direkt till säljaren kommer de alltså säljaren tillgodo. En konsekvens av detta förfarande är att köparen blir skyldig att betala både köpeskillning och ersättning för fördelning till säljarens panträttshavare. Förutom att informera parterna om konsekvenserna av deras handlande och vilka alternativa tillvägagångssätt som kan användas för att genomföra överlåtelsen föranleder denna situation inga åtgärder från lantmäterimyndighetens sida.

Om parterna inte räknat med ovanstående effekter och/eller inte heller önskar dem kan de till exempel reducera köpeskillingen. Villkoren i köpet kan också vara formulerade så att en reduktion av köpeskillingen i dessa situationer förutsätts, till exempel genom att området överlåtits fritt från inteckningar eller att säljaren ska medverka till relaxation. Om säljaren inte medverkar till nedsättning av köpeskillingen återstår möjligheten för köparen att föra talan vid allmän domstol.

## 4.2 Överväganden och förslag

**Förslag:** När ett skattepliktigt förvärv följs av fastighetsbildning inträder skattskyldigheten när uppgift om fastighetsbildningen förs in i fastighetsregistrets allmänna del.

I de fall lantmäterimyndigheten i fastighetsbildningsärendet beslutar att ersättning ska betalas för fördelning till fordringshavare ska ersättningen läggas till köpeskillingen när egendomens värde bestäms.

Den information om förvärvet som lantmäterimyndigheterna tar emot i fastighetsbildningsärendet ska överlämnas till inskrivningsmyndigheten. Om ett beslut om ersättning till fordringshavare har fattats ska information om detta och vad beslutet innehåller också överlämnas.

### SKÄLEN FÖR FÖRSLAGET

#### 4.2.1 EN UTVIDGAD SKATTSKYLDIGHET

Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet uppmärksammade problemet med att skattskyldighet inte inträder när jordabalksförvärv följs av vissa fastighetsbildningsåtgärder, och lämnade förslag på hur problemet skulle kunna avhjälpas:

*Eftersom den tänkta regleringen bygger på att fast egendom överförs mot ersättning fångar den inte upp situationen då samma ägare överför mark mellan egna fastigheter för att undvika stämpelskatt i anledning av ett köp som föregått fastighetsregleringen. Enligt Lantmäteriet är det nämligen inte ovanligt att en köpare först förvärvar en fastighet genom ett lagfartsförvärv och därefter underlåter att ansöka om lagfart för den*

*förvärvade fastigheten, för att i stället ansöka om fastighetsreglering som innebär att den förvärvade fastigheten överförs till en fastighet som köparen redan äger. Det köp som har föregått fastighetsregleringen, utlöser visserligen skatteplikt, varför det egentliga problemet i detta sammanhang är att den efterföljande händelse som ska utlösa skattskyldigheten, dvs. själva inskrivningen, aldrig inträffar. Lagfart på grund av förvärv av fast egendom ska enligt 20 kap. 2 § jordabalken sökas inom tre månader. Om så inte sker får inskrivningsmyndigheten, dvs. Lantmäteriet, enligt 20 kap. 3 § jordabalken förelägga vite för lagfartsskyldighetens fullgörande. I de fall förvärvet avser del av fastighet och är beroende av fastighetsbildning ska lagfartsansökan emellertid förklaras vilande, enligt 20 kap. 7 § jordabalken. Oavsett hur vanligt det ovan beskrivna problemet är finns en enkel åtgärd som löser det. I bestämmelsen om skattskyldighetens inträde (25 §) läggs till – som ett alternativ till inskrivning – att även en avslutad fastighetsreglering utlöser skattskyldighet. I det här fallet rör det sig om skattskyldighet för det skattepliktiga förvärv som har inträffat före fastighetsregleringen.<sup>45</sup>*

Utredningen lämnade ett författningsförslag som skiljde sig något från ovanstående stycke i det att skattskyldigheten inte knöts till avslutad fastighetsreglering utan till att fastighetsbildningen avseende förvärvet fullbordats.<sup>46</sup>

Enligt 4 kap. 29 § FBL ska lantmäterimyndigheten besluta att förrättningen är avslutad (avslutningsbeslut) när alla ersättningsfrågor har avgjorts och alla åtgärder som hör till förrättningen har utförts.

Av 1 kap. 2 § andra stycket FBL framgår att fastighetsbildning är fullbordad när uppgift om åtgärden har införts i fastighetsregistrets allmänna del. Bestämmelser om när uppgift om fastighetsbildning ska föras in i fastighetsregistrets allmänna del (registrering) finns i 19 kap. 3 § FBL. Av dessa bestämmelser följer att registrering som huvudregel kan ske först när förrättningen har fått laga kraft. Beslut eller åtgärd som uppenbarligen inte berörs av överklagandet eller sådana fastighetsbildningsbeslut som överklagas särskilt, dvs. skilt från avslutningsbeslutet, får dock registreras tidigare.

*Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* redogjorde inte för varför tidpunkten för skattskyldighetens inträde ändrades från avslut till fullbordande. Det framstår dock som mer ändamålsenligt att skattskyldigheten knyts till fullbordandet än avslutandet eftersom det innebär att de beslut som har betydelse för förvärvet har fått laga kraft innan skattskyldighet för förvärvet inträder.

Avstyckning i kombination med sammanläggning kan användas för att undvika stämpelskatt på motsvarande sätt som fastighetsreglering. För att fånga upp båda tillvägagångssätten måste bestämmelsen formuleras så att skattskyldigheten inträder när fastighetsbildning fullbordas, istället för någon särskild fastighetsbildningsåtgärd.<sup>47</sup>

Begreppet fastighetsbildning omfattar emellertid även avstyckning som inte följs av sammanläggning. Avstyckning undantar inte eventuell köpare från lagfartskravet. Till skillnad från vid fastighetsreglering accepterar dock

<sup>45</sup> SOU 2017:27 s. 300.

<sup>46</sup> SOU 2017:27 s. 37.

<sup>47</sup> Jfr 1 kap. 1 § FBL.

lantmåterimyndigheterna regelmässigt ofullbordade köp som grund för avstyckning. Detta under förutsättning att även säljaren är sökande.<sup>48</sup>

Eftersom lagfartsansökan kan beviljas först när avstyckningen har fullbordats leder författningsförslaget i betänkandet SOU 2017:27 till att skattskyldigheten i normalfallet kommer att utlösas av avstyckningens fullbordande.<sup>49</sup>

För att frågan om skattskyldighet inte ska bli aktuell igen när lagfartsansökan beviljas måste bestämmelsen vara tydlig med att grunderna för skattskyldighetens inträde är alternativa.

#### 4.2.2 INSKRIVNINGSMYNDIGHETENS KÄNNEDOM OM FÖRVÄRV

Eftersom lagfartsansökan inte krävs när jordabalksförvärv följs av fastighetsreglering eller sammanläggning får inskrivningsmyndigheten inte heller kännedom om att ett skattepliktigt förvärv har skett. Den skattskyldige har inte heller något incitament att vända sig till inskrivningsmyndigheten för att påtala detta.

En enkel lösning på detta problem torde vara att lantmåterimyndigheten, som redan i förrättningen har sett köpe- eller bytesavtalet, överlämnar informationen till inskrivningsmyndigheten.

Lantmåterimyndigheterna är skyldiga att underrätta inskrivningsmyndigheten om ändring i fastighetsregistrets allmänna del som rör indelningen i fastigheter eller som medför ny beteckning för en fastighet.<sup>50</sup> Denna skyldighet skulle kunna utvidgas till att lantmåterimyndigheterna också ska lämna den information om köp eller byte som krävs för att inskrivningsmyndigheten ska kunna fastställa skatten för dessa förvärv.

Lantmåterimyndigheterna är inte delaktiga i beskattningsprocessen och bidrar inte med något utredningsunderlag, utan deras skyldighet bör endast sträcka sig till att lämna över den information om förvärvet som tagits emot i fastighetsbildningsärendet. Typiskt sett borde det handla om att skicka över ett köpeavtal.

#### 4.2.3 PANTRÄTTSSKYDDET

Stämpelskatten tas ut till en viss andel av värdet av den förvärvade egendomen.<sup>51</sup> Värdet av egendomen bestäms genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljas. Det högsta av dessa värden anses som egendomens värde.<sup>52</sup>

I de fall panträttsskyddet medför att lantmåterimyndigheten beslutar att ersättning ska betalas för fördelning till fordringshavare utgör denna ersättning i praktiken en delmängd av den totala ersättningen för egendomen. Så

<sup>48</sup> Jfr 10 kap. 8 § FBL.

<sup>49</sup> Samma problem uppstår vid avstyckning av sådan samfällighet som avses i 1 § första stycket 1 eller 2 lagen (1973:1150) om förvaltning av samfälligheter eller av viss ägovidd av sådan samfällighet. I sådana fall medför avstyckningen i sig själv en skattepliktig äganderättsövergång (se 5 § samma lag samt 4 § 2 SL, jfr även prop. 1973:160 s. 601). Om samfälligheten är föreningsförvaltd är förvärvet undantaget från skatteplikt enl. 6 § 3 SL men något motsvarande undantag för delägarförvaltda samfälligheter saknas.

<sup>50</sup> 75 § förordningen (2000:308) om fastighetsregister.

<sup>51</sup> 8 § SL

<sup>52</sup> 9 § SL

är fallet även om avtalsparterna väljer att reducera köpeskillingen. Detta eftersom köparen blir skyldig att betala dels köpeskillingen, dels ersättningen som ska fördelas till fordringshavarna. Båda beloppen kommer säljaren till godo<sup>53</sup> och tillsammans utgör de således vederlaget för den förvärvade egendomen.

I skattehänseende är den ersättning som betalas för fördelning till fordringshavare därför närmast att se som en del av köpeskillingen. Det principiellt korrekta borde därför vara att den i förrättningen beslutade ersättningen läggs till köpeskillingen när värdet av egendomen ska bestämmas. Det kan ske genom ett tillägg i 9 § SL.

Information om att ett beslut om ersättning till fordringshavare har fattats och vad det innehåller kan överlämnas till inskrivningsmyndigheten som en del av den underrättelse som beskrivits i avsnitt 4.2.2.

#### **4.2.4 IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER**

Lagförslaget ställer krav på kompetensutveckling och utveckling av tekniska system hos inskrivningsmyndigheten och hos lantmäterimyndigheterna.

Ikraftträdandedatumet bör därför sättas så att myndigheterna har tillräcklig tid att genomföra den utveckling som krävs för att kunna ta emot och hantera de beskattningsärenden som förslaget ger upphov till. Lantmäteriet bedömer att ett år behövs för detta.

Det är av stor vikt att övergångsbestämmelserna skapar förutsebarhet för de skattskyldiga om vilka skattemässiga konsekvenser ett köpe-, bytes- eller gåvoavtal får.

Ett alternativ är att äldre, dvs. nuvarande bestämmelser, ska gälla förvärv som hänförs till tiden före ikraftträdandet. En sådan övergångsbestämmelse riskerar dock att göra det enkelt att undvika skatt under en övergångsperiod genom att bakdatera avtal.

Ett annat alternativ är att äldre bestämmelser ska gälla för förrättningar som fullbordas före ikraftträdandet. En sådan övergångsbestämmelse riskerar dock att förfela förrättningsprocessen eftersom den innebär att ett snabbt avslut av förrättningen är avgörande för om skatt ska betalas eller inte. Sakägarnas tålmod med fastighetsrättsligt nödvändiga processuella steg kan i sådana fall förväntas vara minimalt.

Det innebär vidare att ett överklagande kan medföra att skatt ska betalas och således påverka viljan att överklaga. En sakägare kan ha ett genuint intresse av att överklaga någon del av förrättningen, men kan vara ovillig att göra det om det leder till att annan part drabbas av en ytterligare kostnad i form av skatt. I förrättningar där parterna är i konflikt med varandra kan en sådan övergångsbestämmelse istället leda till okynnesöverklaganden.

---

<sup>53</sup> Se avsnitt 4.1.2.

En bättre ordning torde istället vara att äldre bestämmelser ska tillämpas på de förvärv som lämnats in till lantmäterimyndigheten innan ikraftträdandet i samband med ansökan om fastighetsbildning avseende förvärvet.

En risk med sådana övergångsbestämmelser är att parter väljer att ansöka om en förrättning ”för säkerhets skull”. Om den risken realiserats medför det dock endast ett tillfälligt ökat inflöde av ansökningar, utan några av de andra negativa effekterna som de andra alternativen kan leda till. Det talar för detta alternativ.

Den ändring av stämpelskattelagen som föreslås för att hantera jordabalksförvärv som följs av fastighetsbildning avser ingen ny skatteplikt, utan enbart en ny skattskyldighet. Även av den anledningen är det rimligt att övergångsbestämmelserna knyts till inledandet av den process som utlöser skattskyldighet.

#### 4.2.5 FÖRFATTNINGSFÖRSLAGET

Förslagen föranleder ändringar av 9 och 25 §§ SL samt 76 § FRF.

#### 4.2.6 ALTERNATIVA LÖSNINGAR

Förslagen ovan innebär att vissa köp och byten även i fortsättningen kommer att undgå lagfartsprövning, men beskattas enligt samma principer som lagfartsförvärv.

Ett tänkbart alternativ hade varit att införa ett krav på lagfartsprövning och beskatta förvärven i samband med lagfartsprövningen.

Lagfart kan dock inte beviljas för viss del av fastighet.<sup>54</sup> För att beskattning ska kunna ske i samband med lagfartsprövningen måste vilandeförklaring av lagfartsansökan därför bli den omständighet som utlöser skattskyldighet.

Före den 1 juli 1984, när SL började gälla, inträdde skatteplikten när ansökan om lagfart, inskrivning av tomträtt eller ansökan om inteckning beviljades eller förklarades vilande. Om ansökan återtogs eller avslogs – till exempel för att fastighetsbildning inte varit möjlig att genomföra – så fick den skattskyldige rätt till återvinning av skatten efter beslut av beskattningsmyndigheten. Ett av huvudändamålen med ändringen var att begränsa antalet återvinningsfall.<sup>55</sup>

En återgång till ordningen att skattskyldighet inträder redan när lagfartsansökan förklaras vilande medför flera nackdelar. För det första återkommer problemet med att den skattskyldige regelmässigt måste befrias från skattskyldighet eller få tillbaka betald skatt om beslutet ändras genom om- eller överprövning. För det andra krävs ytterligare bestämmelser som förmår förvärvaren att ansöka om lagfart innan fastighetsbildning genomförs. Det senare medför i sig flera lagtekniska svårigheter, bland annat avseende villkorade köp och återvinning av skatt.

<sup>54</sup> 4 kap. 7 § JB

<sup>55</sup> Prop. 1983/84:194 s. 20

Sammantaget framstår alternativet som mer omständligt och medför fler nackdelar än huvudförslaget som redovisats i föregående avsnitt.

## 5 Förvärv genom fastighetsreglering

### 5.1 Närmare om fastighetsreglering

#### 5.1.1 ERSÄTTNING VID FASTIGHETSREGLERING

Den ersättning som kan komma ifråga vid en fastighetsreglering kan delas upp i personanknuten ersättning och fastighetsanknuten ersättning.

##### Personanknuten ersättning

Ersättningsposter som räknas som personanknuten ersättning är ersättning för övrig skada, flyttningsersättning och ersättning vid successivt tillträde.<sup>56</sup>

Övrig skada avser sådan skada som uppkommer vid fastighetsregleringen men inte täcks av likviden. Typiskt sett handlar det om att en sakägare drabbas av ökade kostnader eller minskade intäkter till följd av regleringen. Bestämmelsen om övrig skada har sin motsvarighet i bestämmelsen om annan ersättning i 4 kap. 1 § första stycket, tredje meningen expropriationslagen (1972:719). Syftet är kompensatoriskt: Den som drabbas av skada på grund av fastighetsregleringen ska försättas i samma ekonomiska läge som om någon fastighetsreglering inte hade ägt rum.<sup>57</sup>

Flyttningsersättning avser ersättning för de kostnader som flyttning av byggnad eller annan anläggning beräknas orsaka ägaren av byggnaden. I första hand handlar det alltså om kompensation för att flytta och sätta upp byggnaden eller anläggningen på en ny plats.<sup>58</sup>

Om tillträde till all den egendom som ingår i en fastighetsreglering inte sker samtidigt (successivt tillträde), och om detta orsakar väsentlig olägenhet för sakägare, har denne rätt till skälig ersättning.

##### Fastighetsanknuten ersättning

Om värdet av den mark, och de andelar i samfällad mark, som genom fastighetsreglering läggs till en fastighet inte motsvarar värdet av vad som frångår fastigheten, utjämnas skillnaden genom ersättning i pengar. På samma sätt utjämnas värdeförändring som föranleds av servitutsåtgärd eller av att byggnad eller annan anläggning genom regleringen övergår till annan ägare. Vid fastighetsreglering aktualiseras ersättningar således inte bara av marköverföringar, utan även av att rättigheter upplåts och andra åtgärder vidtas. Ersättningen, likviden, bestäms på grundval av en likvidvärdering.<sup>59</sup>

Vid likvidvärderingen görs åtskillnad mellan två olika fall. Dessa brukar betecknas expropriationsfallen<sup>60</sup> och vinstfördelningsfallen<sup>61</sup>.

<sup>56</sup> 5 kap. 12, 27 och 30 §§ FBL

<sup>57</sup> Jfr prop. 1971:122 s. 192.

<sup>58</sup> Se prop. 1969:128 s. B 474.

<sup>59</sup> 5 kap. 10 § FBL

<sup>60</sup> 5 kap.10 a § andra stycket FBL

<sup>61</sup> 5 kap.10 a § tredje stycket FBL



Expropriationsfallen är sådana där den egendom som ska överföras genom fastighetsregleringen kan tas i anspråk enligt 14 kap. 14–18 §§ plan- och bygglagen (2010:900). Det kan också röra sig om fall där det är uppenbart att egendomen i stället skulle ha kunnat tas i anspråk genom expropriation, eller genom något annat liknande tvångsförvärv.

Vinstfördelningsfallen är alla andra fall.

I expropriationsfallen ska värderingen ske med tillämpning av 4 kap. expropriationslagen (1972:719). Detsamma gäller i vinstfördelningsfallen, dock med undantag för bestämmelserna om påslag i 1 § andra stycket och 2 § vad gäller värdestegring. Dessutom ska värderingen i vinstfördelningsfallen ta skälig hänsyn till det särskilda värde som egendomen har för den tillträdande fastigheten.

Det kan till exempel vara så att det inte påverkar värdet av avstående fastighet nämnvärt att bli av med några kvadratmeter obebyggd mark. För mottagande fastighet kan de tillkommande kvadratmetrarna däremot innebära att det blir möjligt att bebygga fastigheten. Den lilla ytan får då stor inverkan på den mottagande fastighetens värde. Vinstfördelning innebär att den avstående fastigheten inte bara kompenseras för sin marknadsvärdeminskning, utan även får en del i den vinst som uppstår i form av den mottagande fastighetens värdeökning.

Uppdelningen i expropriations- och vinstfördelningsfall är en kodifiering av tidigare praxis, syftande till likabehandling. Ersättningen ska bedömas lika, utan inverkan av vilket förfarande som har använts för att ta egendomen i anspråk. I expropriationsfallen finns typiskt sett ett starkare allmänt intresse av ett genomförande än i vinstfördelningsfallen och ersättningen bygger på en skadeprincip.<sup>62</sup>

Värderingen i vinstfördelningsfallen utgår från att de berörda fastighetsägarna bär huvudansvaret för fastighetsregleringen och således även bör dela på vinsten av den.<sup>63</sup> Vad som är en skälig fördelning av vinsten i varje enskilt fall bestäms med ledning av vad som sannolikt skulle varit fallet vid en överenskommelse.<sup>64</sup> Hur vinstfördelning ska ske har utvecklats i praxis och är beroende av omständigheterna.<sup>65</sup> Ersättningen uppgår oftast inte till den mottagande fastighetens värdeökning, eller nära den, men det händer.

Den fastighetsanknutna ersättningen inkluderar även ersättning för byggnader som genom lantmäterimyndighetens beslut ska rivas.<sup>66</sup> Byggnadens ägare får därmed ersättning för det byggnadskapital som går förlorat.<sup>67</sup>

<sup>62</sup> Prop. 1991/92:127 s. 42–43

<sup>63</sup> Prop. 1969:128 del B s. 383

<sup>64</sup> Prop. 1991/92:127 s. 69

<sup>65</sup> Rättspraxis är omfattande. Vinstfördelning har behandlats i bl.a. följande mål: NJA 1956 s. 603 (HD 1956-10-13), NJA 1989 s. 431 (HD 1989-07-18, UÖ 374), HovR V Sv avd. 6 2002-12-20 Ö 4565-00, Svea HovR 2003-08-19 Ö 6148-02, HovR Sk o BI 2003-12-04 Ö 185-02, Svea HovR avd. 13 2004-11-18 Ö 710-04, MÖD 2015-02-6 F 1764-14.

<sup>66</sup> 5 kap. 24 § FBL

<sup>67</sup> Prop. 1969:128 del B s 468

Kostnaden för själva rivningsarbetet ingår dock inte i denna ersättningspost. Den utgör i stället en del av förrättningskostnaderna.<sup>68</sup>

### 5.1.2 AVRÄKNING

Mellan ägarna av de fastigheter som ingår i en fastighetsreglering ska lantmäterimyndigheten upprätta en avräkning som utvisar vad som ska mottas respektive utges i ersättning av fastighetsägarna för varje fastighet som ingår i en fastighetsreglering.<sup>69</sup>

En fastighetsreglering kan, som har berörts ovan, aktualisera flera typer av ersättningar och ersättningar av samma typ. Avräkningen ska i princip omfatta samtliga betalningar som regleringen föranleder.

När många fastigheter berörs kan antalet ersättningsposter som ska hanteras bli stort.

*Exempel.* Mark överförs från fastigheten A till fastigheten B. Fastigheten B avstår mark till C, som i sin tur avstår mark till fastigheten A. De ersättningar som detta genererar, och som skickas åt olika håll, kan bestå av både personanknuten och fastighetsanknuten ersättning, där vissa deltransaktioner bygger på överenskommelser mellan sakägarna, medan andra inte gör det.

Lantmäterimyndigheten bör sträva efter att så långt det är möjligt begränsa antalet betalningstransaktioner och räkna fram nettobelopp. Eftersom avräkningen i princip ska omfatta samtliga betalningar som föranleds av fastighetsregleringen kan avräkningen upprättas först efter det att lantmäterimyndigheten har tagit ställning i de olika ersättningsfrågorna, det vill säga allra tidigast i samband med att ersättningsbesluten meddelas.<sup>70</sup> I den mån förskott<sup>71</sup> redan har utgått när avräkningen upprättas måste hänsyn tas till detta och motsvarande belopp dras av från ersättningen.

Avräkningen måste knyta an till de särskilda fastigheterna. Lantmäterimyndighetens beslut att med stöd av bestämmelserna i 5 kapitlet FBL förplikta någon att lämna ersättning till en sakägare får verkställas enligt utsökningsbalkens bestämmelser.<sup>72</sup> På grund av den förmånsrätt som detta medför för betalningsmottagare som har rätt till ersättning från fastighet, både person- och fastighetsanknuten ersättning, måste avräkningen knyta an till de särskilda fastigheterna. Även om flera fastigheter ägs av en och samma person kan de inte behandlas som en enhet för att förenkla avräkningen.

Även panträttsskyddet (se avsnitt 4.1.2) medför att avräkningen måste knyta an till de särskilda fastigheterna. Om ersättning ska fördelas mellan fordringshavare i fastighet som ska motta ersättning så måste även person- och fastighetsanknuten ersättning separeras.

<sup>68</sup> Om rivningen utförs som gemensamt arbete enl. 9 kap. FBL, ska den del av ersättningen som betalas till syssloman hänföras till förrättningskostnader enligt 2 kap. 6 § fjärde stycket (prop. 1969:128 s. B 1131). Om rivningen utförs av byggnadens ägare själv ska hen kompenseras även för arbetskostnaden. Sådan ersättning regleras enligt 5 kap. 12 § FBL.

<sup>69</sup> 5 kap. 15 § FBL

<sup>70</sup> Se prop. 1969:128 del B s 430.

<sup>71</sup> 5 kap. 30 och 30 a §§ FBL

<sup>72</sup> 5 kap. 36 § FBL

Anledningen till detta är att det enbart är ersättningen för värdeminskning som ska betalas för fördelningen mellan fordringshavare enligt bestämmelserna i 5 kap. 16 § FBL. Ersättning som istället tillkommer fastighetsägaren personligen ska alltid betalas ut direkt till denne. Att person- och fastighetsanknuten ersättning ska särskiljas i lantmäterimyndighetens beslut i dessa fall regleras i Lantmäteriets föreskrifter (LMVFS 1994:16) till fastighetsbildningslagen (1970:988).<sup>73</sup>

Lantmäterimyndigheten bestämmer förfallodag för de belopp som enligt avräkningen ska betalas. Om betalning inte sker inom utsatt tid, eller om tillträde sker före betalningens förfallodag, utgår ränta på obetalt belopp. Om ränta utgår på grund av för sen betalning beräknas räntan enligt 6 § räntelagen (1975:635). Om tillträde skett före förfallodagen utgår ränta på ersättningen även enligt 5 § räntelagen från dagen för tillträdet till dess att betalning sker eller förfallodagen inträder. Bestämmelserna om ränta är dock dispositiva.<sup>74</sup>

### 5.1.3 BÅTNADSVILLKORET

Fastighetsreglering får, enligt 5 kap. 4 § första stycket FBL, ske under förutsättning att åtgärden åstadkommer en lämpligare fastighetsindelning eller annars en mer ändamålsenlig markanvändning, samt under förutsättning att fördelarna av regleringen överväger de kostnader och olägenheter som den medför. Paragrafens första stycke är dispositivt.<sup>75</sup>

Enligt andra stycket i nämnda paragraf är dock åtgärden inte tillåten om den skulle väsentligt försvåra eller fördyra en mer omfattande reglering som behövs och som kan väntas inom en nära framtid. Paragrafens andra stycke är tvingande.

Båtnad är ett gammalt ord som betyder gagn eller nytta och ovanstående villkor har därför kommit att kallas båtnadsvillkoret.

Vid tillkomsten av fastighetsbildningslagen uttryckte fastighetsbildningskommittén bland annat att som kostnad i detta sammanhang ska bara sådana utgiftsposter som belastar sakägarna räknas. I den mån sakägare får statsbidrag till själva regleringen eller till särskild åtgärd som är av betydelse för regleringens ändamålsenliga genomförande bör kostnader som täcks av bidraget inte betraktas som verkliga utgifter i anledning av regleringen. En förutsättning för detta är att bidraget har getts i stimulanssyfte och inte för att understödja enskilda sakägare som behöver ekonomiskt bistånd. I övrigt beaktas samtliga kostnader som belastar sakägarna och som är nödvändigt förbundna med regleringen, vilket inkluderar kostnader för s.k. enskilda fullföljdsåtgärder, till exempel omläggning av vägar, diken, inhägnader etcetera.<sup>76</sup>

<sup>73</sup> Se föreskrifterna till 5 kap. 15 §.

<sup>74</sup> 5 kap. 18 § första stycket 2 FBL

<sup>75</sup> 5 kap. 18 § första stycket 1 FBL

<sup>76</sup> Prop. 1969:128 del B s 350

#### 5.1.4 BEGRÄNSNINGAR FÖR ÖVERENSKOMMELSER OCH MEDGIVANDEN

Överenskommelser som träffas under en förrättning kan ofta ingås muntligen inför lantmäterimyndigheten, som antecknar dem i protokollet. Avsteg från fastighetsskyddet<sup>77</sup> ska dock alltid upprättas skriftligen.<sup>78</sup> Som redovisats närmare i avsnitt 3.6 ansågs det vid fastighetsbildningslagens tillkomst önskvärt att transaktioner kunde genomföras på det för sakägarna mest ändamålsenliga sättet, och fastighetsskyddet borde inte få hindra ett sådant genomförande om sakägarna var överens. För att uppnå överensstämmelse med reglerna om fastighetsköp infördes dock formkrav och villkor för sådana överenskommelser.

Samma villkor som för överlåtelse av fast egendom gäller för rätten att lämna ovanstående medgivanden. Det innebär att villkor om makesamtycke vid överlåtelse av fast egendom enligt 7 kap. 5 § äktenskapsbalken (1987:230) och överförmyndarens samtycke enligt 13 kap. 10 § och 14 kap. 11 § föräldrabalken (1949:381) måste tillämpas vid sådana transaktioner. I övrigt måste även andra inskränkningar i ägarens rätt att avyttra sin egendom iakttas. Om en fastighets graderingsvärde ökas med stöd av ett medgivande ska samma inskränkningar i rätten att förvärva fast egendom enligt andra författningar tillämpas på motsvarande sätt.<sup>79</sup> Detta innebär till exempel att förvärvstillstånd enligt jordförvärvslagen kan krävas även för fastighetsbildningsförvärv.

## 5.2 Överväganden och förslag

**Förslag:** Förvärv av fast egendom genom fastighetsreglering görs skattepliktigt.

Skatten ska beräknas på värdet av den förvärvade egendomen. Värdet ska utgöras av den avstående fastighetens marknadsvärdeminskning till följd av förvärvet. Detta värde bedöms med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning.

Värdet ska endast beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor. Om förvärvaren är en juridisk person ska värdet i stället endast beskattas till den del det överstiger 350 000 kronor.

### SKÄLEN FÖR FÖRSLAGET

#### 5.2.1 VÄRDET AV FÖRVÄRVAD EGENDOM

Utgångspunkten för uppdraget är att bredda stämpelskattelagens tillämplighet så att dess bestämmelser, eller andra bestämmelser av motsvarande innebörd, görs tillämpliga på fastighetsregleringsförvärv.

Stämpelskatten är en omsättningsskatt. Principiellt bör utgångspunkten för skattens beräkning därför vara (marknads)värdet av den egendom som omsetts.

<sup>77</sup> 5 kap. 8 § FBL

<sup>78</sup> 5 kap. 18 § tredje stycket FBL.

<sup>79</sup> 5 kap. 20 § FBL

Enligt 9 § stämpelskattelagen bestäms egendomens värde genom att köpeskillingen jämförs med taxeringsvärdet för året före det år när ansökan om lagfart beviljas. Det högsta av dessa värden anses som egendomens värde. Saknas särskilt taxeringsvärde för nämnda år görs jämförelsen i stället med ett taxeringsvärde<sup>80</sup> som inskrivningsmyndigheten, med ledning av intyg av sakkunnig (värdeintyg) eller annan utredning, bedömer att egendomen hade vid tiden för upprättandet av förvärvshandlingen.

Bestämmelserna i 9 § tillämpas på motsvarande sätt även i andra fall när fast egendom förvärvas mot ersättning. Detta framgår av 10 §. Om ovanstående bestämmelser ska tillämpas på fastighetsregleringsförvärv uppstår frågan vilken ersättning som kan sägas motsvara köpeskillingen.

Som framgår av avsnitt 5.1.1 kan den ersättning som lantmäterimyndigheten fattar beslut om i en fastighetsregleringsförrättning delas upp i personanknuten och fastighetsanknuten ersättning. Ett annat uttryck för dessa ersättningar är *fastighetsanknuten likvid* och *personanknuten likvid*.

Den personanknutna likviden har ingen koppling till värdet av den förvärvade egendomen utan är, som namnet antyder, hänförlig till enskilda personer. Den personanknutna likviden är således ointressant ur stämpelskattperspektiv och bör inte vara en del av beräkningsgrunden för stämpelskatten.

Den fastighetsanknutna likviden är däremot intressant ur stämpelskattperspektiv.

En del av den fastighetsanknutna likviden är ersättning för byggnader som lantmäterimyndigheten har beslutat ska rivras.<sup>81</sup> Ersättningens funktion är således reparativ. Den måste hållas isär från den del av ersättningen som i likhet med köpeskillingen vid köp utgör den egentliga motprestationen för förvärvet. Det är denna del av likviden – egentligen det värde den representerar – som stämpelskattelagen tar sikte på, och som därför bör beskattas.<sup>82</sup>

Resterande del av den fastighetsanknutna likviden utgörs av skillnaden mellan värdet av den mark och de andelar i samfällad mark som genom fastighetsreglering läggs till en fastighet och vad som genom fastighetsregleringen frångår fastigheten.<sup>83</sup> Hur denna egendom ska värderas – likvidvärderingen – framgår av 5 kap. 10 a § FBL.

Den likvidvärdering som genomförs inom ramen för en fastighetsregleringsförrättning ska göra det möjligt att med pengar kompensera den avstående parten för värdeminskningen. Som utgångspunkt bör därför den ersättning som lantmäterimyndigheten beslutar om på grundval av en sådan värdering kunna anses motsvara köpeskillingen vid köp.

<sup>80</sup> Se Högsta domstolens avgörande 2021-03-19 i mål Ö 6547–19.

<sup>81</sup> 5 kap. 24 § FBL

<sup>82</sup> Jfr. 1 § SL.

<sup>83</sup> Se 5 kap. 10 § FBL. Jfr. 5 kap. 2 § FBL, som innebär att mark eller andel i samfällighet som genom överföring frångår fastighet ska ersättas med mark eller andel i samfällighet, om inte ersättning i pengar är mer ändamålsenligt.

Ett fastighetsregleringsförvärv som sker med stöd av överenskommelse har mycket stora likheter med köp<sup>84</sup> och där torde den överenskomna ersättningen till fullo motsvara köpeskillingen vid köp.

### 5.2.2 DEN FASTIGHETSANKNUTNA LIKVIDEN KAN INTE ANVÄNDAS SOM UNDERLAG FÖR SKATTENS BERÄKNING

#### Vad är det som ersätts?

Om en fastighetsreglering inte innebär annat än ett ensidigt avstående av egendom kan den fastighetsanknutna likviden, rensad från eventuell ersättning för rivning av byggnad, sägas motsvara köpeskillingen vid köp.

Om fastighetsreglering istället sker så att två fastigheter byter markområden med varandra kommer ersättning i pengar endast att utgå till den fastighetsägare vars fastighet har avstått större värden än den har tagit emot.

Fastighetsreglering kan även avse annat än marköverföring. Det kan röra sig om att bilda, ändra eller upphäva servitut och att överföra byggnader eller andra anläggningar. Värdeförändring som föranleds av sådana åtgärder ersätts på samma sätt som när en värdeförändring föranleds av överföring av mark och andelar i samfällad mark.

Om en fastighetsreglering enbart avser servitutsåtgärder, utan att någon marköverföring sker är det uppenbart att någon stämpelskatt inte bör tas ut. Om servitutsåtgärder emellertid genomförs samtidigt med en marköverföring, och servitutsåtgärderna inte har något samband med denna annat än att de berör samma eller delvis samma fastigheter, borde bedömningen vara densamma. Den omständigheten att åtgärderna sker inom ramen för samma ärende kan inte i sig ges någon betydelse i skattehänseende. Det kan till exempel röra sig om ett servitut för väg på andra delar av de inblandade fastigheterna, en väg som varken leder till eller från det överförda området, och som inte heller föranleds av marköverföringen.

Om servitutsåtgärderna istället är en förutsättning för att integrera överförd mark i den mottagande fastigheten ligger det nära till hands att även ersättningen för servitutet ska ingå i beräkningsgrunden för stämpelskatten. I dessa fall är servitutsåtgärden nämligen en nödvändig del av förvärvet. Det kan till exempel vara frågan om ett servitut för väg som krävs för att få tillgång till den överförda marken, utan vilket marköverföringen inte hade gått att genomföra.<sup>85</sup>

Även upphävande av servitut föranleder ersättning enligt ovanstående principer. En fastighet som helt eller delvis blir av med en rättighetsbelastning ökar typiskt sett i värde. Ägaren av denna fastighet ska i så fall ersätta ägaren av den fastighet som hade förmån av rättigheten. En sådan ersättning är helt främmande att inkludera i beräkningsunderlaget för stämpelskatten. Denna typ av servitutsåtgärd kan dock, på samma sätt som beskrivits i

<sup>84</sup> Jfr SOU 2017:27 s. 297.

<sup>85</sup> Jfr. 3 kap. 1 § FBL.

föregående stycke, ha väldigt olika samband med en marköverföring som genomförs i samma förrättning.

Den ersättning som betalas för olika åtgärder kan därutöver omfattas av olika betalningsvillkor och i olika delar ha betydelse för skyddet av eventuella panthavare.

#### **Den fastighetsanknutna likviden är olämplig att beskatta**

Som framgått går det inte att entydigt undanta eller inkludera den fastighetsanknutna likviden i beräkningsunderlaget för skatten. Huruvida likviden, eller delar av den, bör ingå i beräkningsunderlaget beror på omständigheterna i det enskilda fallet.

Att identifiera nödvändigheten av olika servitutsåtgärder och vilken koppling de har till en viss marköverföring är många gånger en del av vad förrättningslantmätaren gör för att pröva tillåtligheten av en viss åtgärd. Det sker dock inte alltid på det sätt som skulle krävas för att ligga till grund för beräkning av stämpelskatt. Vissa bestämmelser som är tillämpliga vid servitutsåtgärder är till exempel dispositiva.<sup>86</sup>

En skatteberäkning skulle kräva att vissa bedömningar i princip alltid måste göras och beräkningarna ställas upp på ett särskilt sätt. Detta för att identifiera de likvider eller delar av likvider som bör ingå vid skattens beräkning. Den extra arbetsinsats med därtill hörande kostnader som det skulle medföra i förrättningen kan inte motiveras av fastighetsbildningsåtgärden som sådan, utan skulle vara rent skatterelaterade.

En sådan hantering av likviderna riskerar att skapa förhållandevis starka incitament för sakägarna att försöka styra lantmäterimyndigheten när det gäller rubriceringen av olika ersättningar. Om stämpelskatt tas ut på den fastighetsanknutna likviden, rensad från eventuell ersättning för rivning av byggnad, gynnas den skattskyldige av att en så stor andel av likviden som möjligt hänförs till annat än markersättning, till exempel ersättning för vissa servitutsåtgärder. Att den totala ersättningen förblir densamma är utan betydelse i sammanhanget. Handläggningen riskerar därför att onödigt kompliceras och fördyras av argumentering och yrkanden vars ändamål har sin grund i skattemässiga överväganden.

I fall som bygger på överenskommelser mellan sakägare uppstår samtidigt en risk för att den skattepliktiga ersättningen avseende marköverföringen sätts lågt, medan ersättningen för skattefria servitut sätts högt i syfte att minimera skattekostnaden.

Reglerna om fastighetsreglering har av lagtekniska skäl utformats så att tvångssituationer är huvudregeln och frivilligfallen undantag.<sup>87</sup>

<sup>86</sup> 5 kap. 18 § och 7 kap. 8 § FBL

<sup>87</sup> Prop. 1969:128 del B s. 453

Trots det utgör fastighetsregleringar som sker frivilligt den överväldigande majoriteten av alla fastighetsregleringar. När berörda parter träffar sådana överenskommelser ställer de i regel mycket sällan upp ersättningen på ett i skattehänseenden tillfredsställande sätt.

När en överenskommelse träffas redogör parterna ofta för vilka marköverföringar och servitutsåtgärder med mera som de vill genomföra för att därefter enkelt konstatera att en viss summa ska betalas – utan att specificera hur ersättningen beräknats eller vilken del av ersättningen som avser vilken fastighetsbildningsåtgärd. En sådan överenskommelse är trots bristen på precisering giltig och kan läggas till grund för lantmäterimyndighetens beslut. Den skulle dock vara av begränsat värde som underlag för beräkning av stämpelskatt.

En möjlig väg förbi detta problem skulle kunna vara att lantmäterimyndigheten i vissa fall förtydligar vilka delar ersättningen består av. Utan lantmäterimyndighetens medverkan<sup>88</sup> synes det vara svårt att närmare precisera ersättningens beståndsdelar.

Fastighetsregleringar inleds ibland som en tvångssituation, men slutar efter förhandlingar som ett frivilligfall. Att införa ett lagkrav på detaljerad specificering av olika ersättningstyper i förrättningen, i syfte att underlätta utredningen av skattens beräkning och fördelning, skulle sannolikt försvåra för parterna att komma överens; det skulle helt enkelt bli fler frågor att behöva komma överens om.

I detta sammanhang bör det betonas att det inte finns någon övre gräns för hur många fastigheter som kan beröras av en fastighetsreglering. De berörda fastigheterna kan ha invecklade förhållanden till varandra där egendom överförs mellan flera olika fastigheter i samma förrättning. Vissa överföringar kan vara ömsesidiga och andra ensidiga. En fastighet som ensidigt avstår egendom till en annan kan samtidigt ta emot egendom från en tredje eller flera andra fastigheter. Varje ytterligare överföring kan i sin tur vara antingen ensidig eller ömsesidig. Till detta kommer servitutsåtgärder som kan beröra ett brett kollektiv av fastigheter på olika sätt.

Alla de beskrivna åtgärderna kan utföras med eller utan stöd av medgivanden. Medgivandena behöver inte ha lämnats ömsesidigt i form av en överenskommelse och inte heller täcka alla aspekter av åtgärden. Det är således möjligt att till exempel vara överens om, eller medge, en marköverföring utan att komma överens om ersättningen för överföringen.

När lantmäterimyndigheten har tagit ställning i alla ersättningsfrågor är myndigheten skyldig att upprätta en *avräkning*.<sup>89</sup> Avräkningen innebär betydande problem för skattens beräkning. Detta kan illustreras på följande sätt:

*Exempel.* A betalar 100 000 kr i ersättning till B för ett nytt servitut. B betalar i sin tur 100 000 kr i ersättning till C för en marköverföring. I detta fall betalar både A och B ersättning. I båda fallen rör det sig om

<sup>88</sup> Överenskommelse kan träffas innan ansökan om fastighetsbildning lämnas in till lantmäterimyndigheten och fortfarande anses utgöra sådant medgivande som avses i 5 kap 18 § FBL, se NJA 1984 s. 531 I–III.

<sup>89</sup> 5 kap. 15 § FBL.



fastighetsanknuten likvid, men det är bara B som har gjort ett förvärv för vilket stämpelskatt ska betalas. Allt sker dock i samma förrättning. Det innebär att en avräkning ska upprättas.

I förrättningen är A nettobetalare av ersättning och C är nettomottagare. B går plus-minus-noll. Genom avräkningen kommer betalningstransaktionerna att rationaliseras så att A betalar 100 000 kr direkt till C.

Detta tillvägagångssätt har många fördelar, men innebär också att det är oklart om de 100 000 kr som A ska betala till C avser ersättning för mark, servitut eller lite av varje. Oavsett hur det förhåller sig med den saken är det knappast rimligt att beskatta A för att B har gjort ett skattepliktigt förvärv.

Exemplet illustrerar ett av de problem som uppstår när beskattningsprinciperna kommer i kontakt med avräkningen. Transaktionerna kan dock vara betydligt mer omfattande och svåra att följa. En avräkning gör till exempel inte skillnad på om betalaren är en fysisk eller juridisk person. Denna åtskillnad är emellertid avgörande för beskattningen eftersom skattesatsen skiljer sig åt mellan fysiska och juridiska personer.

Avräkningen innebär alltså att den fastighetsanknutna likvid som betalas för skattepliktiga förvärv inte dokumenteras i lantmäterimyndighetens ersättningsbeslut, förutom i de enklaste fastighetsregleringarna. Fastighetsbildningslagens indelning i ersättningsposter är dessutom ofta ett otillräckligt underlag för skattens beräkning, också utan komplikationerna som uppstår på grund av avräkningen.

Även om den fastighetsanknutna likviden i vissa fall kan identifieras krävs i många fall förrättningslantmätarkompetens för att avgöra huruvida, och i så fall hur stor del av, likviden som ska ingå i beräkningsunderlaget för stämpelskatten.

Lantmäteriets bedömning är att sådana arbetsinsatser i många fall riskerar att bli mer omfattande än handläggningen av själva förrättningen. Ett förslag som medför en sådan hantering bedöms därför inte vara genomförbart.

### 5.2.3 ANDRA SÄTT ATT FASTSTÄLLA VÄRDET AV FÖRVÄRVAD EGENDOM

Köpeskillingen, eller dess motsvarighet, är det ena av två möjliga värden som i enlighet med 9 och 10 §§ stämpelskattelagen läggs till grund för skattens beräkning. Det andra värdet är ett jämförelsevärde – vid jordabalksförvärv taxeringsvärdet eller ett av inskrivningsmyndigheten bedömt taxeringsvärde.

Stämpelskattelagen är så konstruerad att jämförelsevärden alltid ska tas fram för att fastställa värdet på den förvärvade egendomen. I normalfallet återspeglar köpeskillingen marknadsvärdet och taxeringsvärdet utgör en *spärr nedåt*, under vilken det beskattningsbara värdet inte ska bestämmas.

Utän någon användbar motsvarighet till köpeskillning tappar spärren nedåt mycket av sin funktion. Modellen med framtagande av ett fristående värde med hjälp av värdeintyg eller annan utredning kan dock fortfarande tjäna som modell för framtagande av underlag för skattens beräkning.

En sådan ordning har den fördelen att värdet av den egendom som förvärvats i förrättningen är oberoende av vad respektive fastighet och fastighetsägare avstår i samma förrättning.

För att ett sådant värde ska kunna tjäna som underlag för beskattning i sin egen rätt måste det emellertid avse marknadsvärdet i stället för taxeringsvärdet av aktuell egendom. Anledningen till detta är att stämpelskatten är en omsättningskatt, och som sådan bör utgångspunkten för skattens beräkning vara marknadsvärdet av den egendom som omsätts, se avsnitt 5.2.1.

Om en viss fastighetsreglering avser överföring av en fastighets hela innehåll till en annan fastighet kan det i regel sägas att det finns ett fristående marknadsvärde för den förvärvade egendomen. När överföringen avser en fastighetsdel, som inte är eller kan bilda en egen fastighet, är detta inte längre fallet.<sup>90</sup>

Som framgår av redogörelsen i avsnitt 5.1.1 kan värdet av en fastighetsdel vara beroende av vilken fastighet den tillhör, samtidigt som den på grund av sin utformning eller fysiska plats inte kan bilda en egen fastighet eller föras till vilken annan fastighet som helst.<sup>91</sup> Om marknadsvärdet av en fastighetsdel ska tas fram blir därför frågan vilken fastighet den överförda egendomen ska anses vara del av.

Inom ramen för en förrättning hanteras denna situation på så sätt att likviden normalt bestäms till ett värde som ligger mellan den avstående fastighetens värdeminskning och den mottagande fastighetens värdeökning. Utgångspunkten är att det förra värdet alltid är lägre än det senare för att båtnadsvillkoret ska vara uppfyllt.

Exakt var i spannet mellan värdeökning och värdeminskning som likviden bestäms beror på ett antal olika faktorer såsom typfall (vinstfördelnings- eller expropriationsfall), val av vinstfördelningsmetod (om det rör sig om ett vinstfördelningsfall) samt fördelning av förrättningskostnader.

Beräkningen av stämpelskatten skulle kunna hanteras på ett motsvarande sätt. Den skulle kunna utföras genom att på förhand, eller i varje enskilt fall, bestämma vilket värde i spannet mellan värdeminskning och värdeökning som skatten ska beräknas på.

Om stämpelskatten hanteras på ett motsvarande sätt som vinstfördelningen vid en förrättning medför beskattningen bedömningar av förrättningskaraktär. Det innebär att beskattningen kommer att kräva bedömningar som förutsätter lantmätarkompetens. Sådana arbetsmoment förekommer inte vid

<sup>90</sup> I undantagsfall kan det förekomma att en fastighetsdel har ett värde som i stort sett är oberoende av fastighetstillhörighet. Så kan t.ex. vara fallet för s.k. råmark. Där kan den enda vinsten av ett byte av fastighetstillhörighet vara att det innebär en framtida vinst i tid och kostnader när det blir dags för fortsatt fastighetsbildning. Möjligen kan en vinst också föreligga i lägre kostnader för fortsatt upprätthållande av gränser och instängsling av pågående markanvändning.

<sup>91</sup> Fastighetsbildning ska bl.a. ske så att varje fastighet som nybildas eller ombildas blir med hänsyn till belägenhet, omfång och övriga förutsättningar varaktigt lämpad för sitt ändamål (3 kap. 1 § FBL). Detta, tillsammans med andra villkor innebär att vilken markbit som helst inte kan bilda en egen fastighet. Dessa villkor innebär även att en fastighetsdel som ligger i ett visst område inte utan vidare kan överföras till en fastighet som ligger långt bort – säg i ett annat område, eller en annan kommun eller del av landet. En markbit som redan är en självständig fastighet kan dock säljas till vem som helst, var som helst, och kan därför sägas ha ett fristående värde.

fastighetsregleringar där ersättningsbeslutet till exempel grundas på en överenskommelse.

Det medför i sin tur att kostnadsdrivande och administrativt betungande åtgärder genomförs i förrättningen, vilket måste anses motverka en rationell fastighetsbildning. Till exempel måste marknadsvärden tas fram både för mottagande och avstående fastighet.

Sammantaget kan detta leda till att beskattningen i vissa fall blir mer omfattande än den egentliga fastighetsbildningen. Dessutom riskerar förrättningarna att färgas av ökad oförutsebarhet för de enskilda fastighetsägarna.

Om dessa bedömningar ska utföras av lantmäterimyndigheten, vilket följaktligen leder till en större arbetsinsats, måste det finansieras. Lantmäterimyndigheterna finansierar idag fastighetsbildningsverksamheten genom avgifter. Vem eller vilka som är betalningsskyldiga för dessa avgifter och fördelningen dem emellan regleras i fastighetsbildningslagen och avgörs i det enskilda fallet genom beslut av förrättningslantmätaren. En sådan arbetsuppgift skulle därmed sannolikt ytterligare betunga myndigheterna och bidra till längre handläggningstider.

Om beskattningsmyndigheten istället för fastighetsbildningsmyndigheten fastställer vilket värde i spannet mellan värdeminskning och värdeökning som skatten ska beräknas på, uppstår ett förhållandevis omfattande behov av kompetensutveckling för att kunna hantera denna typ av bedömningar.

De redovisade problemen med att hantera den aktuella sortens bedömningar talar sammantaget för att istället använda ett förenklat alternativ.

Ett sådant alternativ skulle kunna vara att frångå den individuella bedömningen av vilket värde inom spannet mellan värdeminskning och värdeökning som ska användas för skattens beräkning. I stället skulle *en fast punkt* kunna bestämmas för alla fall, eller *ett fåtal schabloniserade punkter* för vissa definierade typfall.

Så länge värdet inte ligger vid någon av ytterpunkterna av detta spann synes det dock fortfarande medföra betydande nackdelar. Den administrativa bördan av, och kostnaden för, att presentera flera värdeintyg kvarstår.

En schablon kan i enskilda fall dessutom komma att avvika kraftigt från vad som är praxis vid beslut om ersättning i förrättningar, vilket inte skulle gynna förtroendet för en sådan ordning. Förrättningens genomförande kan dessutom hotas om skatten ska beräknas på ett värde som ligger alltför nära den mottagande fastighetens värdeökning. En sådan skatt löper nämligen större risk att äventyra möjligheten att uppfylla båtnadsvillkoret. Detta står i strid med uppdragets anvisningar om att förslagen ska motverka de övergripande syftena med fastighetsbildningslagen i så liten utsträckning som möjligt.

*Den avstående fastighetens marknadsvärdeminskning* bör därmed vara en bättre utgångspunkt för skattens beräkning. En sådan ordning är inte förknippad med de praktiska nackdelar som beskrivits ovan.

En sådan utgångspunkt innebär naturligtvis också en schablon som kan komma att avvika från praxis i förrättningar. Problemet torde dock inte vara särskilt stort eftersom avvikelserna aldrig blir till nackdel för den skattskyldige. Även tre andra skäl talar för en sådan ordning.

*För det första* finns det flera utvecklade metoder som syftar till att bedöma värdeminskningen för den avstående fastigheten. Detta beror på att värdeminskningen är den grundläggande utgångspunkten för ersättning vid expropriation. Det finns inga, eller väldigt få, metoder för att bedöma värdeökningen för mottagande fastighet.

*För det andra* ger skatt som tar sikte på värdeminskningen ett antal effekter som ligger i linje med uppdragsanvisningen, dvs. att syftena med fastighetsbildningslagen och vissa andra intressen ska skyddas. En sådan effekt är att det beskattningsbara beloppet begränsas genom att värdeminskningen används som beräkningsgrund för skatten, vilket som tidigare har nämnts bidrar till att påverka båtnadsvillkoret i så liten utsträckning som möjligt. Genom att begränsa skatteuttaget, begränsas även den avhållande effekten på fastighetsregleringar som inte i första hand drivs av en önskan att undvika stämpelskatt. Även om det inte går att utesluta avhållande effekter till följd av osäkerhet när det gäller kostnader för värdering och skattens storlek är det uppenbart att effekterna av att låta värdeökningen ligga till grund för beskattningen skulle få betydligt större avhållande effekter.

*För det tredje* kommer ett skatteuttag baserat på värdeminskningen inte att skilja sig så mycket från om det baseras på värdeökningen i förrättningar där skillnaden mellan värdeminskning och värdeökning är relativt liten: Båtnaden av fastighetsregleringen är begränsad. Till denna kategori hör de så kallade stämpelskattförrättningarna.

Det får nämligen antas att förvärvaren kommer att betala en ersättning som inte når upp till värdeökningen. Anledningen till att beloppet oftast är lägre än värdeökningen hänger samman med hur fastighetsbildningslagens ersättningssystemet är uppbyggt och det faktum att det oftast är den förvärvande parten som betalar de kostnader, bland annat för förrättningen, som är förenade med förvärvet. Det ersättningsbelopp som betalas måste därför reduceras, eller jämkas, för att förvärvaren inte ska lida någon förlust.

Följden av detta bör bli att intresset av att ansöka om rena stämpelskattförrättningar minskar eftersom kostnaderna (inklusive skattekostnaden) till följd av förrättningen närmar sig, eller i vissa fall till och med överstiger, kostnaderna för stämpelskatt enligt dagens regler för lagfartsförvärv. Till detta kommer även potentiellt negativa effekter av handläggningstiden som en fastighetsbildningsförrättning innebär.

Motsatsvis bör även betonas att om värdeökningen är mycket större än värdeminskningen (kombinerat med kostnaderna för åtgärden) finns det ändå en nytta med förrättningen. Därför bör det undvikas att förrättningen i onödan hämmas av ett (för högt) skatteuttag.

Bedömningen av den avstående fastighetens värdeminskning måste göras med utgångspunkt i värdenivån vid ett visst tillfälle. I förrättningen är värdetidpunkten som huvudregel datumet för ersättningsbeslutet. Om tillträdet inträffat före beslutet gäller istället att värdetidpunkten är datumet för tillträdet. Det finns ingen anledning att frånga detta.

För att förvärvet ska kunna beskattas kommer den skattskyldige att behöva ta fram ett värdeintyg eller annan utredning, vilket medför vissa kostnader. Exempelvis kan en sakkunnig värderare behöva anlitas. Dessa kostnader bedöms vara lägre än om ansvaret för åtgärderna skulle ligga på myndigheterna.

För att minska kostnaderna och andra olägenheter bör det vara möjligt att använda de uppgifter som framgår av handlingarna i förrättningsärendet. Det kan till exempel vara sådana fall som nämns i avsnitt 5.2.2, där en enkel fastighetsreglering medför att ersättningsbeslutet motsvarar den fastighetsanknutna likviden för det skattepliktiga förvärvet. Det skulle också kunna röra sig om mer komplicerade fall där storleken på den fastighetsanknutna likviden, och vad likviden avser, går att utläsa av förrättningshandlingarna på ett tillfredsställande sätt.

Fastighetsbildningslagens ersättningsbestämmelser medför att de likvider som beslutas inom ramen för förrättningen i strikt mening inte motsvarar marknadsvärdet av förvärvad egendom.<sup>92</sup> Om stämpelskattelagens formulering *intyg av sakkunnig eller annan utredning* används bör det dock vara möjligt att använda underlag från förrättningen för att underlätta värderingen.

#### 5.2.4 SKILLNADER I TERMINOLOGI

Stämpelskattelagen utgår från jordabalkens terminologi. Dess bestämmelser är anpassade till de överlåtelseformer som regleras i balken.

De överlåtelseformer som är intressanta i stämpelskattesammanhang är köp, byte och gåva i 4 kap. jordabalken. I detta sammanhang är de huvudsakliga skillnaderna mellan dessa förvärvsformer att när fast egendom förvärvas i utbyte mot pengar kallas det för köp, när förvärvet sker i utbyte mot annan egendom kallas det istället för byte och när inget eller väldigt små summor pengar<sup>93</sup> ges i utbyte kallas det istället för gåva. Dessa förvärvstyper behandlas olika vid beskattning enligt stämpelskattelagen.

Vid köp beräknas skatten på det högsta av köpeskillingen eller taxeringsvärdet för året före det år när ansökan om lagfart beviljas.<sup>94</sup>

Vid byte beräknas skatten på taxeringsvärdet av mottagen fastighet, eller överlåten fastighet om taxeringsvärdet för denna är högre. Om en del av bytet utgörs av mellanskillnad i form av pengar eller annan lös egendom ska taxeringsvärdet för den överlåtna fastigheten justeras. Taxeringsvärdet av den överlåtna fastigheten ökas då med värdet av mellanskillnaden för den

<sup>92</sup> Jfr 5 kap. 10 a § FBL, se även avsnitt 5.1.1.

<sup>93</sup> Jfr 5 § SL.

<sup>94</sup> 9 § SL

part som erlägger mellanskillnaden. För den part som istället erhåller mellanskillnaden ska taxeringsvärdet minskas med värdet av denna.<sup>95</sup>

Förvärv som betecknats som gåva är skattefritt, så länge eventuell ersättning inklusive övertagande av en skuld för vilken borgenär har säkerhet i form av pantbrev uppgår till mindre än 85 procent av egendomens värde.<sup>96</sup>

Det finns ingen klassificering av fastighetsregleringsförvärv på sätt som motsvarar uppdelningen i köp, byte och gåva. En fastighetsreglering är fortfarande en fastighetsreglering, oavsett om den tillträdande parten lämnar pengar, fast egendom eller ingenting i utbyte mot den förvärvade egendomen.

Om stämpelskatten utvidgas till att omfatta fastighetsregleringsförvärv aktualiseras frågan hur variationer i vederlagets storlek och sammansättning ska hanteras. Ska till exempel fastighetsregleringsförvärv vara skattebefriade när ingen, eller väldigt låg ersättning betalas, på samma sätt som är fallet för förvärv som sker genom gåva?

I föregående avsnitt, se 5.2.1–5.2.3, behandlas bland annat jämförelsen med köp. Där konstateras att det vid fastighetsreglering inte finns något som motsvarar köpeskillingen, annat än i undantagsfall. Köpeskillingen används dock som ett uttryck för egendomens marknadsvärde och det är möjligt att låta marknadsvärdet av förvärvad egendom ligga till grund för skattens beräkning, så som har beskrivits i avsnitt 5.2.3.

Avsaknaden av ett jämförelsevärdesystem vid fastighetsregleringsförvärv gör det omöjligt att definiera ett förvärv som gåva enligt de parametrar som stämpelskattelagen använder idag.

Vad gäller byten är det inte möjligt att i alla situationer knyta betald ersättning i en fastighetsreglering till ett visst förvärv. Det är inte heller möjligt att i alla situationer få fram motsvarigheten till en mellanskillnad.

Mot bakgrund av redovisningen i avsnitt 5.2.2 och 5.2.3 framstår det som mycket svårt att utforma ett system som möjliggör en hantering av fastighetsregleringar motsvarande hanteringen av byten och gåvor. Ett sådant system skulle dessutom troligen bli orimligt betungande för den skattskyldige och för myndigheterna som ska tillämpa det.

Den skattskyldige kan dock fortfarande dra nytta av eventuella fördelar som stämpelskattelagens beskattningsmodell innebär genom att ingå ett köpe-, bytes- eller gåvoavtal och därefter begära fastighetsbildning. Fastighetsbildningen sker då i samma ägares hand och det faktiska förvärvet, det vill säga köpet, bytet eller gåvan, beskattas i enlighet med det förslag som har presenterats i kapitel 4.

Valet av tillvägagångssätt för att genomföra förvärvet kommer således att påverka vilken skatt som ska betalas. Det ska dock framhållas att även om det finns likheter när det gäller ersättningen så är villkoren i övrigt inte desamma vid ett förvärv genom till exempel köp jämfört med förvärv genom

<sup>95</sup> 10 § SL

<sup>96</sup> 5 § SL

fastighetsreglering. Det är därför inte tal om några i alla hänseenden likartade förvärv som beskattas olika.

### 5.2.5 SAMFÄLLIGHETER

#### Närmare om samfälligheter

Fastighetsbildningslagen definierar en samfällighet som mark som hör till flera fastigheter gemensamt.<sup>97</sup> I begreppet mark ingår även vatten och fiske.

En fastighet kan, utöver den enskilda mark som ingår i fastigheten, ha andel i en eller flera samfälligheter. En fastighet kan också sakna enskild mark och bestå enbart av andelar i en eller flera samfälligheter. En sådan fastighet brukar kallas för andelsfastighet.

Fastighetsreglering kan användas för att överföra markområden till eller från befintliga samfälligheter, överföra andelar i samfälligheter och för att skapa samfälligheter. Idag behandlas förvärv av mark till, eller andelar i, samfälligheter vid fastighetsreglering i skattehänseende på samma sätt som överföring av enskild mark. Någon stämpelskatt tas således inte ut för sådana förvärv.

Bestämmelser om hur samfälligheter förvaltas finns i lagen om förvaltning av samfälligheter (1973:1150), förkortad SFL. En samfällighet kan förvaltas direkt av delägarna, vilket kallas delägarförvaltning.

Ett alternativ till delägarförvaltning är föreningsförvaltning. Föreningsförvaltning innebär att samfälligheten förvaltas av en för ändamålet bildad samfällighetsförening vars medlemmar utgörs av delägarna i samfälligheten. Medlemskapet i samfällighetsföreningen är ouplösligt knutet till delägarskapet i samfälligheten och följer automatiskt förändringar av detta.<sup>98</sup>

#### Vem är skattepliktig när fast egendom överförs till en samfällighet?

Samfälligheter ska redovisas som egna registerenheter i fastighetsregistret.<sup>99</sup> Om en förrättning angår samfällad mark som förvaltas av en samfällighetsförening är föreningen sakägare i stället för delägarna.<sup>100</sup> Föreningen kan även lämna medgivande eller samtycke till åtgärd som berör samfällad mark och ta emot eller betala ersättning för mark som genom fastighetsreglering överförs till eller från samfälligheten.<sup>101</sup> Hur föreningen hanterar sådan ersättning eller ersättningsskyldighet är en intern föreningsangelägenhet och inte en fråga som hanteras i fastighetsbildningsärendet.

Föreningen kan till exempel välja att hantera ersättningsskyldighet genom att ta pengar från sin kassa, låna pengar eller uttaxera nödvändiga medel från sina medlemmar. Kombinationer av dessa alternativ kan naturligtvis

<sup>97</sup> 1 kap. 3 § FBL. Begreppet samfällighet är dock definierat på annat sätt i annan lagstiftning och kan därför även avse en sammanlutning av fastigheter för bedrivande av gemensam verksamhet av något slag, se t.ex. 14 § anläggningslagen (1973:1149). I denna rapport behandlas dock enbart sådana samfälligheter som faller under fastighetsbildningslagens definition och om inget annat sägs avser ordet samfällighet dessa.

<sup>98</sup> 17 § SFL

<sup>99</sup> 6 § förordningen (2000:308) om fastighetsregister

<sup>100</sup> 4 kap. 11 § fjärde stycket FBL

<sup>101</sup> 5 kap. 17 § och 18 § fjärde stycket FBL

också förekomma. På motsvarande sätt kan mottagen ersättning antingen läggas till föreningens kassa eller fördelas till medlemmarna.

Ett förvärv av mark till en samfällighet är ett förvärv av fast egendom och bör således vara stämpelskattepliktigt. Även om samfälligheter redovisas som separata enheter i fastighetsregistret och den förvaltande föreningen i vissa hänseenden uppträder på ett sätt som är snarlikt en fastighetsägare i fastighetsbildningsärenden, är en fastighets andel i samfälld mark en del av fastigheten som sådan. Utgångspunkten måste därför vara att ägaren till den fastighet som har del i samfälligheten är den skattskyldiga förvärvaren, inte samfällighetsföreningen.

Det bör betonas att denna utgångspunkt gäller i de fall samfällighetsföreningen *förvaltar samfälligheter*. En samfällighetsförening är emellertid en juridisk person och kan som sådan vara ägare till fastigheter.

En samfällighetsförening kan till exempel bli ägare av en fastighet i samband med att ett detaljplanelagt område med enskilt huvudmannaskap byggs ut.

Enskilt huvudmannaskap betyder att fastighetsägarna inom planen – inte kommunen – gemensamt är ansvariga för att ställa i ordning och förvalta de allmänna platserna, till exempel för att bygga ut och sköta gator eller grönområden. I sådana fall bildas inte sällan gemensamhetsanläggningar enligt anläggningslagen (1973:1149).

En samfällighetsförening kan bildas för att förvalta en sådan gemensamhetsanläggning, eller så kan en befintlig samfällighetsförening ta över förvaltningen. En gemensamhetsanläggning är, som ordet antyder, en anläggning som har inrättats gemensamt för mer än en fastighet.

Utrymme för gemensamhetsanläggningar upplåts med en servitutsliknande rättighet.<sup>102</sup> En sådan rättighet inskränker visserligen möjligheten för fastighetsägaren att förfoga över egendomen på sådana sätt som inkräktar på anläggningens ändamål, men påverkar inte äganderätten som sådan. När området är utbyggt är det inte ovanligt att exploatören i sådana fall överlåter den för gemensamhetsanläggningen upplåtna marken till samfällighetsföreningen.

När en samfällighetsförening *äger fastigheter* blir den föremål för samma bestämmelser som andra fastighetsägare och kan därvid komma att omfattas av skattskyldighet som andra juridiska personer.

### Utredning av samfälligheter

Fastighetsindelningen är inte fullständigt redovisad i fastighetsregistret, vilket bland annat betyder att det är relativt vanligt med oklarheter vad gäller samfälligheters läge, omfattning eller delägarkrets. För att bringa klarhet i dessa förhållanden krävs utredning som inte sällan är förenad med

<sup>102</sup> I anläggningslagen finns även bestämmelser om inlösen av fastighet eller del av fastighet i vissa fall, se 12 § andra och tredje stycket. Den inlösta fastigheten eller fastighetsdelen blir då en sådan samfällighet som avses i 1 kap. 3 § FBL. Inlösen på detta sätt är ett förvärv av fast egendom, men då förvärvet inte sker genom fastighetsbildning faller det utanför ramen för detta uppdrag att lämna förslag på hur förvärvet ska göras skattepliktigt.



betydande kostnader. Kostnaden, beräknad enligt lantmäterimyndigheternas taxa, för en sådan utredningsåtgärd ska alltid vägas mot nyttan och behovet av den.<sup>103</sup>

Fastighetsbildningslagen innehåller vissa regler vars syfte är att rationalisera hanteringen av samfälligheter.<sup>104</sup> Dessa bestämmelser tillsammans med kraven på proportionalitet beträffande utredningens omfattning innebär att det inte alltid är nödvändigt med en fullständig utredning av alla förhållanden rörande en samfällighet för att kunna genomföra fastighetsbildningsåtgärder som berör den.

Mot bakgrund av uppdragets anvisningar är det viktigt att skattskyldigheten inte innebär ett indirekt krav på att utreda fastighetsrättsliga frågor som inte bidrar till genomförande av fastighetsregleringen.

Den skatteplikt som föreslagits ovan innebär bland annat att skatten ska beräknas på avstående fastighets värdeminskning. Om en samfällighet avstår mark avser det alltså den värdeminskning som de delägande fastigheterna genomgår på grund av att samfälligheten de har del i minskar i omfattning.

Många samfälligheter har bildats i äldre tid för att lösa en bys gemensamma behov av exempelvis vägar och andra nyttigheter. Antalet delägare i sådana samfälligheter är inte sällan betydande. Vilka delägarna är, andelsfördelningen dem emellan och samfällighetens omfattning på marken kan vara okänd.

I många fall torde kostnaderna av en utredning av samfälligheter inte motsvara skatteuttaget. Därför är det av vikt att skatteplikten inte medför krav på sådana utredningsinsatser. Motsatsen skulle riskera att inverka negativt på intressena av ändamålsenlig fastighetsindelning samt enkel, snabb och effektiv handläggning av fastighetsbildningsärenden.

Detta bör kunna åstadkommas genom en skattereduktion. En sådan skattereduktion tjänar fler syften än att hantera den nu beskrivna situationen, se mer under avsnitt 5.2.7.

Om ersättningen till delägare i delägarförvaltd samfällighet i en fastighetsreglering kan antas överstiga tre procent av det prisbasbelopp enligt 2 kap. 6 och 7 §§ socialförsäkringsbalken som gällde året innan förrättningen påbörjades inträder krav på att alltid fastställa ersättningen.<sup>105</sup>

Detta innebär att delägarkretsen, åtminstone avseende de delägare vars ersättning når upp till detta tröskelvärde, behöver utredas för att genomföra fastighetsregleringen.<sup>106</sup> Då så sker saknas skäl för skattereduktion enligt ovan, med hänvisning utredningsbördan.

Det är naturligtvis möjligt att skattereduktionen inte räcker för att göra förvärvet skattefritt, samtidigt som antalet delägare är så stort att delägarkretsen inte behöver utredas inom ramen för fastighetsbildningsärendet. Om

<sup>103</sup> Se 4 kap. 11 § FBL och prop. 1969:128 s 221–222.

<sup>104</sup> T.ex. de bestämmelser som reglerar samfällighetsföreningens rätt att agera i medlemmarnas ställe. Se även 6 kap. 6–7 §§ FBL vad gäller fastställande av ersättning till delägare i delägarförvaltd samfälligheter. Jfr prop. 1988/89:77 s. 40–41.

<sup>105</sup> 6 kap. 6 § FBL

<sup>106</sup> Jfr prop. 1969:128 del B s. 538.

förvärvet av den samfälliga egendomen sker frivilligt uppstår emellertid inget problem eftersom delägarna då måste vara kända för att kunna medverka till nödvändiga överenskommelser.

Om förvärvet istället sker utan stöd av någon överenskommelse är det inte sannolikt att förvärvet är så stort att skattereduktionen inte räcker för skattefrihet, se vidare i avsnitt 5.2.7.

### Undantagsfall

Termen samfällighet användes redan före fastighetsbildningslagen. Den avsåg då endast vissa varianter av det vi idag kallar samfälligheter.<sup>107</sup> Med samfällighet avses således idag ett brett spektrum av företeelser som tillkommit på vitt skilda sätt enligt olika lagar.

En särskild sorts samfällighet är häradsallmänningarna. Inom häraderna – en gammal administrativ indelning – fanns ibland markområden som sedan äldsta tider ägdes av häradet, eller egentligen av fastighetsägarna till mantalssatta<sup>108</sup> fastigheter inom häradet. Sådana markområden finns kvar och kallas för *häradsallmänningar*.

I vissa fall har häradsallmänningar dessutom delats mellan socknarna i häradet, och givet att vissa förutsättningar var uppfyllda vid delningen blir resultatet av en sådan delning flera *sockenallmänningar*.<sup>109</sup>

Häradsallmänningar och sockenallmänningar är samfälligheter enligt fastighetsbildningslagens definition, men förvaltningen regleras inte i lagen om förvaltning av samfälligheter utan i lagen (1952:166) om häradsallmänningar. Härads- och sockenallmänningar förvaltas av en av delägarna vald allmänningsstyrelse enligt ett av länsstyrelsen fastställt reglemente.

En annan sorts samfällighet vars förvaltning inte heller regleras i lagen om förvaltning av samfälligheter är *allmänningsskogar*. Detta är områden som har avsatts till besparingsskog vid storskifte i Dalarnas län och Gävleborgs län eller avsatts till allmänning vid avvitring i Västerbottens län och Norrbottens län.

Förvaltningen av allmänningsskogarna regleras i lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna. Även för allmänningsskogarna finns allmänningsstyrelser med liknande befogenheter som häradsallmänningarnas allmänningsstyrelser.

Både lagen om häradsallmänningar och lagen om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna ger större befogenheter till allmänningsstyrelsen än vad lagen om förvaltning av samfälligheter ger till en samfällighetsförening. Allmänningarna har därutöver inte sällan väldigt omfattande delägarkretsar, som gör beskattningen svårhanterlig. Mot denna bakgrund föreslås ett

<sup>107</sup> Prop. 1969:128 del B s. 80.

<sup>108</sup> Mantal var ett mått som i äldre tider utgjorde grund för beskattning och avspeglade fastighetens skattekraft.

<sup>109</sup> Dessa kallas ibland för *oäkta* sockenallmänningar, då det sedan tidigare funnits en annan företeelse som gått under samma benämning. De egentliga, eller äkta sockenallmänningar är idag samfälligheter som förvaltas enligt SFL. Eftersom de äkta sockenallmänningarna till fullo inordnats i det regelverk som gäller för andra samfälligheter saknas anledning att behandla dem särskilt här. Med sockenallmänning menas därför fortsättningsvis enbart de oäkta sockenallmänningarna. Se 2 § SFL och 45 § lagen (1952:166) om häradsallmänningar, jfr prop. 1973:160 s. 310–312.

undantag från utgångspunkten ovan, nämligen att dessa allmänningar beskattas såsom ägare.

## 5.2.6 UNDANTAG FRÅN SKATTEPLIKTEN

### Inledning

Enligt uppdragsbeskrivningen ska Lantmäteriet överväga nödvändiga undantag från stämpelskatteplikten.

Som har nämnts i avsnitt 5.2.1 är utgångspunkten för uppdraget att bredda stämpelskattelagens tillämplighet så att dess bestämmelser, eller andra bestämmelser av motsvarande innebörd, görs tillämpliga på fastighetsregleringsförvärv. Vad gäller frågan om undantag från skatteplikten så bör det inledningsvis övervägas om stämpelskattelagens befintliga undantag kan och bör göras tillämpliga på fastighetsregleringsförvärv.

Staten är, med undantag för de allmänna pensionsfonderna, inte skattskyldig enligt stämpelskattelagen. Staten genomför ofta fastighetsregleringsförvärv och det saknas anledning att göra staten skattskyldig för dessa när man redan är stämpelskattebefriad för alla andra förvärv.

Undantaget för gåvor har redan behandlats i avsnitt 5.2.4.

I 6 § stämpelskattelagen finns ytterligare tio uttryckliga undantag från skatteplikt:

#### 6 § 1 SL – Enhetligare lagfartsförhållanden för makars fasta egendom

*Skatteplikt föreligger inte vid förvärv från make, om förvärvet sker i syfte att för sammanläggning åstadkomma enhetliga lagfartsförhållanden för makarnas fasta egendom.*

Sammanläggning är en fastighetsbildningsåtgärd vars genomförande kräver att de fastigheter som ska sammanläggas har samma ägare och innehas med lika rätt.<sup>110</sup>

Undantaget för förvärv från makar är en rest från 1964 års stämpelskattelag.<sup>111</sup> Syftet var att undanröja hinder mot sammanläggningar i fall då förvärvet ansågs vara av mer formell karaktär.<sup>112</sup> Den äldre rätt ur vilken undantaget hämtades tog sikte på fall när makarna justerade andelarna i befintligt samägande för att kunna genomföra sammanläggning.<sup>113</sup>

Makar kan överlåta egendom till varandra genom fastighetsreglering, men fastighetsregleringen bibehåller inte de ingående fastigheternas ägarstruktur så som sammanläggning gör. Ett snarlikt slutresultat kan åstadkommas genom att den ena samägda fastighetens hela innehåll överförs till den andra genom fastighetsreglering. En sådan åtgärd leder dock till att befintliga penninginteckningar förloras och kan inte fullt ut jämnställas med sammanläggning.

<sup>110</sup> 12 kap. 1 § FBL

<sup>111</sup> 4 § stämpelskattelagen (1964:308), jfr prop. 1983/84:194 s. 31.

<sup>112</sup> Prop. 1964:75 s. 88–89

<sup>113</sup> Prop. 1943:185

Av samma skäl som har anförts i avsnitt 5.2.4 framstår det som både komplicerat och olämpligt att försöka åstadkomma ett motsvarande undantag för fastighetsregleringsförvärv. Undantaget är idag knutet till en särskild fastighetsbildningsåtgärd. Det saknas anledning att utvidga undantaget till fler åtgärder.

#### **6 § 2 SL – Lämpligare fastighetsindelning eller jord- och skogsbrukets yttre rationalisering**

*Skatteplikt föreligger inte vid förvärv genom byte i den mån ersättningen utgörs av annan fast egendom, om bytet sker för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning eller utgör ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering.*

#### *Undantagets ursprung och tillämpning*

Ägoutbyten som genomfördes enligt lagen (1926:326) om delning av jord å landet (jorddelningslagen) var befriade från stämpelskatt.<sup>114</sup>

Ägoutbyte påminner i flera hänseenden om en mer begränsad form av fastighetsreglering.<sup>115</sup> Med fastighetsreglering går det att genomföra väldigt långtgående ändringar av fastighetsindelningen.

Ägoutbyte var en i alla hänseenden mer kringskuren åtgärd än fastighetsreglering, vars huvudsakliga syfte var att förbättra arronderingen. En av de bärande principerna för ägoutbyte var att mark skulle ersättas med likvärdig mark i syfte att uppnå en bättre arrondering. Det var i regel inte möjligt att genom ägoutbyte genomföra transaktioner som motsvarar köp.<sup>116</sup>

Mot bakgrund av denna skattefrihet ansågs det oskäligt att *ett i allt väsentligt motsvarande förvärv* – det vill säga byte av skogsfastigheter i syfte att åstadkomma förbättrad arrondering – skulle vara skattepliktigt när det genomfördes som byte istället för ägoutbyte.<sup>117</sup> Dessa byten undantogs därför från stämpelskatt.

Vid utformningen av 1964 års stämpelskattelag behölls undantaget i huvudsak, men utvidgades såväl när det gällde karaktären av marken som i fråga om ändamålet med bytet och bestämmelsen fick därmed nuvarande lydelse.<sup>118</sup>

När det gäller förutsättningen att bytet ska ske för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning är det tillräckligt att bytet leder till en lämpligare indelning i brukningsenheter för att förvärvet ska vara undantaget från skatteplikt. Det krävs således inte att bytet leder till någon ändring i fastighetsindelningen.<sup>119</sup>

<sup>114</sup> Prop. 1961:143 s. 7.

<sup>115</sup> Jfr prop. 1969:128 del A s. 2.

<sup>116</sup> Se 8 kap. 1–4 §§ jorddelningslagen.

<sup>117</sup> Prop. 1961:143 s. 7–8.

<sup>118</sup> Prop. 1964:75 s. 89–90 och 97–98. Undantaget behölls vid införandet av dagens stämpelskattelag utan vidare motivering, se

prop. 1983/84:194 s. 31.

<sup>119</sup> Prop. 1964:75 s. 98.

De rekvisit som ställs upp för skattebefrielse i 6 § 2 stämpelskattelagen åter speglar således i huvudsak de begränsningar under vilka ett byte enligt jordbalken är jämförbart med ägoutbyte enligt jorddelningslagen.<sup>120</sup>

Genom de ändringar av stämpelskattelagen som föreslås i kapitel 4 kommer aktuellt undantag att bli tillämpligt även på avtal om byte som ligger till grund för fastighetsbildning. Bytesförvärv kommer således att beskattas lika, oavsett om de följs av lagfart eller fastighetsbildning.

Vad gäller frågan om likheten mellan fastighetsreglering och byte kan fastighetsreglering i allmänhet inte likställas med byte.

Undantaget i 6 § 2 har i huvudsak formulerats för att träffa den delmängd av alla byten som motsvarar ägoutbyte. En liknande begränsning skulle krävas för att träffa den delmängd av alla fastighetsregleringar som skulle kunna sägas motsvara de byten som träffas av undantaget i 6 § 2. Av samma skäl som redovisas i avsnitt 5.2.4 är detta emellertid knappast görbart. Den begränsning som inte låter sig överföras till fastighetsregleringsförvärv är: ”i den mån ersättningen utgörs av annan fast egendom”.

#### *Undantag för jord- och skogsbrukets rationalisering*

Lantmäteriets utredning pekar på att en mycket stor andel av de fastighetsregleringar som genomförs i framförallt gles- och landsbygdskommuner består av överföringar av hela eller större delen av jord- eller skogsbruksfastigheter, se avsnitt 7.2.3. I dessa fall är fastighetsregleringen ett led i en fortgående rationalisering av fastighetsindelningen eller ägostrukturen som sker på individuella initiativ.

En sådan generell stämpelskatteplikt som regeringen efterfrågar kommer sannolikt att leda till att de fastighetsregleringar som nämns i föregående stycke, i synnerhet de som avser hela fastigheter, minskar i en betydande omfattning. De förvärv som fortfarande sker kommer istället att lagfaras, när det är möjligt.

Det är viktigt att framhålla att den minskning som nämns i föregående stycke är en ofrånkomlig effekt av att en generell stämpelskatteplikt införs.

Om en hel fastighet förvärvas har förvärvaren idag möjligheten att välja mellan att antingen lagfara förvärvet eller att med hjälp av fastighetsreglering föra över den förvärvade fastigheten till en redan ägd fastighet. Om förvärvet lagfars tas stämpelskatt ut och om förvärvet istället genomgår fastighetsreglering uppstår en förrättningskostnad.

<sup>120</sup> Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet uppger, med hänvisning till samma källor som i ovanstående fotnoter, att undantaget ”inte [...] syftat till att träffa andra situationer än sådana då fastighetsbyten sker i samband med att omarronderingar utförs”. Se SOU 2017:27 s. 306. Lantmäteriet kan dock inte hitta något stöd för denna uppfattning. Sannolikt bygger utredningens slutsats på den felaktiga uppfattningen att *arrondering* är detsamma som *omarrondering*. Med *arrondering* menas vanligtvis skiftens form, storlek och läge i förhållande till varandra, medan *omarrondering* är det informella namnet på en omfattande fastighetsregleringsförrättning (berör ofta fler än tusen fastighetsägare) som genomförs i ägosplittrade områden (främst Dalarna) i syfte att skapa större och mer praktiska jord- och skogsbruksfastigheter. Omarrondering kan således sägas vara en åtgärd för att lägga om och förbättra arronderingen.

Om förvärvaren bedömer att stämpelskatten blir högre än förrättningskostnaden kommer han eller hon sannolikt att välja fastighetsreglering framför lagfart. En sådan fastighetsreglering är ofta en del av den ovan nämnda rationaliseringen av fastighetsindelningen eller ägostrukturen.

Om en generell stämpelskatteplikt införs kommer stämpelskatt alltid att utgå. Fastighetsreglering kommer således alltid att innebära en merkostnad för förvärvaren. Det kommer ändå att finnas vissa fördelar med att genomföra fastighetsreglering, till exempel kan det i vissa fall underlätta förvaltningen att samla marken i en fastighet. Införandet av en generell stämpelskatteplikt leder dock till att incitamenten för att genomföra fastighetsreglering försvagas.

Konsekvensen av fler lagfartsförvärv och färre fastighetsregleringar är att mark som ägs av samma person kommer att vara uppdelad på flera fastigheter i högre utsträckning än idag. Detta kan i sin tur innebära att det blir vanligare med saminteckningar, vilket kan komplicera vissa transaktioner eller andra åtgärder avseende fastigheterna.

Ett tänkbart sätt att motverka ovanstående effekter skulle vara att göra lokutionen om jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering till ett eget undantag som inte begränsas enbart till byten.

Det finns dock flera betydande nackdelar med ett sådant undantag. Att undantaget inte enbart begränsas till byten är en förutsättning för att det ska få önskvärd effekt. Effekten bedöms dock bli sådan att den påtagligt urholkar den *generella* stämpelskatt som regeringen efterfrågar. Ett sådant undantag ligger därför sannolikt utanför uppdragets ramar. Med hänsyn till EU:s statsstödsregler finns det också anledning att undvika undantag som riskerar att gynna en specifik fastighetssektor.

Om rationaliseringsförvärv undantas från skatt innebär det dessutom en kraftig utvidgning av när bedömningskriterierna som idag finns i 6 § 2 ska tillämpas, vilket kan väntas komplicera tillämpningen. I förarbetena framgår att det i regel skulle krävas ett yttrande av lantbruksnämnd eller av överlantmätare, förrättningslantmätare eller ”motsvarande myndighet i stad” för att styrka syftet med förvärvet. I dagsläget återfinns dessa kompetenser hos länsstyrelserna och lantmäterimyndigheterna.

Sammantaget anser Lantmäteriet att övervägande skäl talar för att inte föreslå ett sådant nytt undantag, utan i stället låta befintligt undantag kvarstå oförändrat. Det kan i sammanhanget noteras att bestämmelserna om stämpelskatt inte är det enda medlet för att främja jord- och skogsbrukets rationalisering.

**6 § 3 SL – Vissa förvärv som görs av sambruksförening eller samfällighetsförening**

*Skatteplikt föreligger inte vid sambruksförenings förvärv genom tillskott från medlem och samfällighetsförenings förvärv enligt 5 § lagen om förvaltning av samfälligheter.*

Bestämmelsen tar sikte på två olika situationer. Den första avser sambruksförenings förvärv genom tillskott från medlem.

En överföring av egendom genom fastighetsreglering till en av sambruksföreningen ägd fastighet är jämförbar med förvärv genom tillskott från medlem. Här uppstår dock motsvarande problematik som har behandlats i avsnitt 5.2.4. Samma lösning torde vara tillämplig även här. Ett sådant förvärv kan ske genom jordabalkens överlåtelseformer och antingen lagfaras eller ingå i en fastighetsbildningsåtgärd. I båda fallen blir stämpelskattelagens undantag tillämpligt och mot den bakgrunden framstår det som omotiverat med ett särskilt undantag för rena fastighetsregleringsförvärv.

Den andra situationen tar sikte på när samfällighet, eller en viss ägovidd av en samfällighet, avstyckas utan att ha övergått till en annan ägare. I sådana fall medför avstyckningen i sig själv en äganderättsövergång som enligt huvudregeln är skattepliktig.<sup>121</sup>

Om samfälligheten är föreningsförvaltd så kommer äganderätten till den avstyckade egendomen att övergå till samfällighetsföreningen. Resultatet av avstyckningen blir således en fastighet som ägs av samfällighetsföreningen. Samfällighetsföreningen är skyldig att söka lagfart på den nybildade fastigheten, men bestämmelsen i 6 § 3 stämpelskattelagen innebär att någon stämpelskatt inte är aktuell.

Samfällighetsföreningens förvärv är direkt knutet till fastighetsbildningsåtgärden avstyckning. Avstyckning innebär normal sett ingen äganderättsövergång, men i detta fall är ägarövergången en automatiskt verkande regel.<sup>122</sup> På grund av detta kan ägarövergången komma att ske ofrivilligt, men något motsvarande kan inte ske genom fastighetsreglering. Något motsvarande undantag är därför inte aktuellt för fastighetsregleringsförvärv.

**6 § 4 SL – Övertagande av försäkringsbestånd**

*Skatteplikt föreligger inte vid försäkrings- eller tjänstepensionsföretags förvärv från annat försäkrings- eller tjänstepensionsföretag i samband med sådant avtal om övertagande av det överlåtande företags hela försäkringsbestånd som avses i 14 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (2010:2043) eller 11 kap. 1 § lagen (2019:742) om tjänstepensionsföretag.*

Undantaget tillkom i samband med 1964 års stämpelskattelag för att kodifiera rådande praxis. Sammanslagning av försäkringsbolag hade enligt denna praxis åtnjutit skattefrihet trots att undantaget från stämpelskatt i stämpelskattelagens dåvarande lydelse endast avsåg fusion.<sup>123</sup>

<sup>121</sup> Se not 49.

<sup>122</sup> 4 § SFL

<sup>123</sup> Prop. 1964:75 s. 67 ff

Genom de ändringar av stämpelskattelagen som föreslås i kapitel 4 kommer aktuellt undantag att bli tillämpligt oavsett om förvärvet följs av lagfart eller fastighetsbildning. Någon särskild reglering för fastighetsregleringsförvärv är inte aktuellt.

#### **6 § 5 SL – Järnväg**

*Skatteplikt föreligger inte vid förvärv av järnväg som ska inskrivas i särskild ordning, eller av mark för sådan järnväg.*

Enligt 1964 års stämpelskattelag var förvärv av järnväg för allmän trafik eller av mark för sådan järnväg befriad från stämpelskatt.<sup>124</sup> Undantaget togs med i dagens stämpelskattelag, men trots att någon ändring i sak inte avsetts kom skattebefrielsen – åtminstone enligt ordalydelsen – att begränsas till att endast avse sådan järnväg som är föremål för inskrivning i särskild ordning, enligt den upphävda förordningen (1880:36), innefattande särskilda föreskrifter angående lagfart, in-teckning och utmätning av järnväg, så ock i fråga om förvaltning av järnväg under konkurs.<sup>125</sup>

Vad gäller frågan om undantagets tillämpning vid fastighetsregleringsförvärv kan konstateras att sådan egendom som undantaget avser kan förvärvas genom fastighetsreglering. Det saknas skäl att göra fastighetsregleringsförfarandet skattepliktigt när motsvarande lagfartsförvärv är undantaget från skatteplikt.

#### **6 § 6 SL – Allmän plats, begravningsplats och specialbyggnad**

*Skatteplikt föreligger inte vid kommuns eller annan menighets förvärv av mark som enligt detaljplan eller områdesbestämmelser ska användas för allmän plats, begravningsplats eller för sådant ändamål som enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) medför att byggnad för ändamålet ska anses som specialbyggnad.*

Undantaget i 6 § 6 SL tillkom genom 1964 års stämpelskattelag, bland annat för att uppnå överensstämmelse med en bestämmelse om undantag från skatteplikt för fastighet som fanns i kommunalskattelagen (1928:370).<sup>126</sup>

Fastighetsreglering används regelmässigt för att överföra sådan mark som undantaget avser. Det saknas skäl att göra fastighetsregleringsförfarandet skattepliktigt när motsvarande lagfartsförvärv är undantaget från skatteplikt.

#### **6 § 7 SL – Kronojord**

*Skatteplikt föreligger inte vid förvärv av kronojord genom skatteköp eller annars på grund av skattebrev.*

Undantaget tillkom genom 1964 års stämpelskattelag med motiveringen att antalet skatteköp var väldigt få och att de därför saknade ekonomisk betydelse för staten.<sup>127</sup> Undantaget behölls när dagens stämpelskattelag utformades.<sup>128</sup>

<sup>124</sup> 4 § 5 stämpelskattelagen (1964:308)

<sup>125</sup> Prop. 1983/84:194 s. 85, jfr Lagrådets yttrande s. 78.

<sup>126</sup> Prop. 1964:75 s.69–70 och 80–81

<sup>127</sup> Prop. 1964:75 s. 90

<sup>128</sup> Prop. 1983/84:194 s. 31



Skatteköp innebär att äganderätten till kronojord förvärfas, och när äganderätten övergår från staten till enskild omvandlas kronojorden till skattejord. Genom förslaget i avsnitt 4.2 blir detta undantag tillämpligt för sådana köp även när de följs av fastighetsreglering. Undantaget berör inte fastighetsregleringsförvärv.

#### **6 § 8 SL – Kronohemman och kronobygge**

*Skatteplikt föreligger inte vid förvärv av ständig besittningsrätt till ett kronohemman eller ett kronobygge, då på grund av förvärvet inrymning vinnas i sådan rätt.*

Detta undantag tillkom samtidigt som undantaget i 6 § 7 SL och av samma skäl.<sup>129</sup> Undantaget behölls när dagens stämpelskattelag utformades.<sup>130</sup>

Efter stämpelskattelagens ikraftträdande har lagen (1999:292) om avveckling av stadgad åborätt och landgille trätt ikraft. Det avvecklingsförfarande som följer av lagen föranleder varken stämpelskatt eller expeditionsavgift.<sup>131</sup>

Undantaget berör inte fastighetsregleringsförvärv.

#### **6 § 9 SL – Tomträtt**

*Skatteplikt föreligger inte vid upplåtelse av tomträtt i en nybildad fastighet, vars mark tidigare helt eller till övervägande del ingått i en fastighet som varit upplåten med tomträtt till samme tomträttshavare.*

Undantaget tillkom genom 1964 års stämpelskattelag och har behållits i dagens stämpelskattelag.<sup>132</sup>

Syftet med undantaget var att hantera situationen när en fastighet, i vilken tomträtt upplåtits, delades så att två eller flera nya fastigheter bildades. Tomträten kunde då bara överföras till en av de nybildade fastigheterna. För att även den nybildade fastigheten skulle kunna upplåtas med tomträtt behövde en ny upplåtelse ske. Om den nya tomträten upplåts till den ursprungliga tomträttshavaren ansågs uttaget av stämpelskatt vara oskäligt och samtidigt motverka tomträttshavarens benägenhet att medverka till tomt-rättsförhållandenas anpassning efter fastighetsindelningen.<sup>133</sup>

Beskattning av förvärv av äganderätt till fast egendom påverkas inte av undantaget och det är således inte aktuellt för fastighetsregleringsförvärv.

#### **6 § 10 SL – Allmän begravningsplats, bårhus, krematorium m.m.**

*Skatteplikt föreligger inte vid förvärv som annan än den som avses under 6 gör av mark för allmän begravningsplats eller mark för sådan specialbyggnad enligt 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen som är bårhus, krematorium eller byggnad som används för skötsel av allmän begravningsplats.*

Svenska kyrkans lokala och regionala enheter omfattades fram till år 2000, när relationen mellan staten och Svenska kyrkan ändrades, av undantaget i 6 § 6 SL i sin egenskap av kyrkliga kommuner. Eftersom församlingar och

<sup>129</sup> Prop. 1964:75 s. 81

<sup>130</sup> Prop. 1983/84:194 s. 31

<sup>131</sup> Prop. 1998/99:38 s. 240

<sup>132</sup> Prop. 1983/84:194 s. 31.

<sup>133</sup> Prop. 1964:75 s. 95 och 98.

kyrkliga samfälligheter inom Svenska kyrkan även efter år 2000 skulle vara huvudmän för begravningsverksamheten, vilket ansågs vara en samhällelig uppgift, tillkom undantaget i 6 § 10 SL för att de även fortsättningsvis skulle vara befriade från stämpelskatt.<sup>134</sup>

Undantaget bör bli tillämpligt på fastighetsregleringsförvärv av samma skäl som redovisas under 6 § 6 SL ovan.

### **Generations- och ägarskiften**

#### *Allmänt*

Lantmäteriet har i uppdrag att vid utformningen av eventuella förslag beakta bland annat intresset av att generations- och ägarskiften fortsatt ska kunna genomföras på ett ändamålsenligt sätt. I detta ligger att överväga om det finns behov av undantag.

I denna rapport används ordet *generationsskifte* i betydelsen att en tillgång i en näringsverksamhet övergår – avyttras – till en närstående. Som *ägarskifte* benämns i fortsättningen motsvarande övergång till någon utanför närståendekretsen.<sup>135</sup> Närstående kan definieras på olika sätt, men avgränsningen har inte någon betydelse för den fortsatta redogörelsen, varför den definitionsfrågan inte vidare berörs.

Det finns idag inte någon författningsreglerad definition av termen generationsskifte. I allmänhet används generationsskifte i betydelsen att en tillgång, knuten till någon form av familjeägd och familjedriven näringsverksamhet, övergår inom familjen från en äldre generation till en yngre och att övergången är planerad. Det behöver inte röra sig om en övergång från förälder till barn, men ett nära släktskap brukar förutsättas.<sup>136</sup> De emotionella drivkrafterna är tydliga. Ofta kan det vara så att verksamheten är ägarens livsverk eller har drivits av familjen i generationer och det finns en stark önskan om överlämnande inom familjen.

I situationer där närstående helt saknas, eller närstående inte är intresserade av att driva verksamheten vidare, kan det bästa utifrån ägarens önskemål vara att tillgången eller tillgångarna avyttras till anställda, till en ”trotjänare” i verksamheten eller till andra, ej närstående, personer.

En linje kan således dras mellan sådana generations- och ägarskiften som avses här och ägarskiften som har andra drivkrafter, exempelvis rent kommersiella.

Familjeägda verksamheter drivs ofta av en ensam person i eget namn och för egen räkning (enskild firma). Det är vanligt i jord- och skogsbruksverksamheter. De kan också drivas i olika bolagsformer eller kombinerat, till exempel på så sätt att en fastighet ägs av enskilda personer i en enskild näringsverksamhet medan själva driften av verksamheten ligger i ett bolag.

<sup>134</sup> Prop. 1998/99:38 s 211–212.

<sup>135</sup> Jfr. Gustafsson, D., & Lundén, B., ”Ägarskifte och generationsskifte – i företag och lantbruk” (3 uppl., 2020), s. 14 (nedan Gustafsson & Lundén).

<sup>136</sup> Se Nilsson, P., & Rommerud, M., m.fl., ”Generationsskiften och blandade fäng” (4 uppl. 2016), s. 16 (nedan Nilsson & Rommerud m.fl.).

Det rör sig många gånger om mindre, ägarledda verksamheter. Även börsnoterade bolag kan i och för sig vara familjeägda.

Generationsskiftet pågår många gånger under lång tid, ibland i flera decennier, och innehåller vanligtvis flera delmoment, alltifrån enskilda samtal mellan familjemedlemmar till ekonomiska kalkyler och konkreta rättshandlingar. Ett exempel på delmoment kan vara att ett barn tar över ägandet av ett mindre skogsskifte från det familjeägda skogsbruket i syfte att prova på att driva verksamhet på skiftet.

Överlåtarens frånfälle utgör en bortre gräns för möjligheten till generationsskiftet, åtminstone så till vida att om skiftet inte har genomförts före ägarens död, eller i vart fall förberetts med beaktande av de legala arvsreglerna, kommer dessa att styra uppdelningen av kvarlåtenskapen. Ett arvskifte riskerar då att genomföras utan särskilda hänsyn till de ideella överväganden som vanligtvis präglar generationsskiftet; önskemål om kontinuitet inom familjen, rättvisa mellan syskon, affektionsvärden osv.

Det ligger ett stort samhällsintresse i att livskraftiga näringsverksamheter fortlever och utvecklas, också efter det att den drivande personen eller de drivande personerna i ett familjeägt företag träder tillbaka från sitt engagemang i verksamheten.

Ett av de centrala målen för 2023–2027 inom EU:s gemensamma jordbrukspolitik (GJP, engelska; CAP) är att stödja generationsskiftet.<sup>137</sup> Särskilt lyfts återväxten av yngre lantbrukare fram. Tre stora hinder för inträde i lantbrukssektorn anses vara höga priser på mark och tillgång till mark, låg lönsamhet och administrativa bördor.<sup>138</sup> Jordbruket i Sverige (och i Europa) kännetecknas av en hög andel arrenderad mark. Ökande markpriser avspeglas också i priset för arrenden. Liknande utmaningar torde föreligga beträffande inträde till skogsbrukssektorn. EU har i sin nya skogsstrategi också framhållit en målsättning att locka fler unga till denna sektor.<sup>139</sup>

#### *Några rättsliga aspekter på generations- och ägarskiftet*

Givet de många varierande omständigheter och önskemål som föreligger i samband med generations- och ägarskiftet måste, utöver ideella hänsyn, hänsyn tas till rättsliga frågeställningar som många gånger är komplicerade.

Både de civilrättsliga och skatterättsliga regelverken får stor betydelse. I grunden handlar det om vilka rättsliga verktyg som står till buds för att omfördela ägandet av olika egendomsslag på ett så ändamålsenligt sätt som möjligt. I det ligger kostnadsmissiga och andra konsekvenser som ett visst slags förmögenhetsöverföring kan få i den aktuella situationen. Med undantag för vissa bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229), se nedan i detta avsnitt, har inte intresset av att generations- och ägarskiftet ska kunna genomföras så ändamålsenligt som möjligt gjort direkta avtryck i lagstiftningen. Genomförandet får helt enkelt förhålla sig till den generella

<sup>137</sup> Se vidare: [De viktigaste politiska målen för EU:s nya jordbrukspolitik | Europeiska kommissionen \(europa.eu\)](#).

<sup>138</sup> Se t.ex. Europeiska kommissionen, "CAP SPECIFIC OBJECTIVES ... explained – Brief No 7", s. 8 ff.

<sup>139</sup> Se t.ex. Regeringskansliet promemoria 2020/21:FPM145, s. 4.

lagstiftning som aktualiseras utifrån de unika omständigheterna i förekommande fall.

Enligt 8 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) är förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning skattefria. En fastighet anses dock avyttrad om den överlåts till en juridisk person eller ett svenskt handelsbolag mot ersättning som överstiger fastighetens skattemässiga värde om den är en näringsfastighet, eller överstiger fastighetens omkostnadsbelopp om den är en privatfastighet.

Överlåtelse genom köp och byte är vanligtvis inkomstskattepliktiga. Om en tillgång i en näringsverksamhet tas ut ur denna och överlåts genom gåva kan, beroende på omständigheterna, skatteeffekter uppstå i form av uttags- respektive utdelningsbeskattning. Det finns ett antal undantag från detta som får betydelse när verksamheter och kapital ska delas upp mellan familjemedlemmar och vid successiva generationsskiften.<sup>140</sup>

Av stor betydelse för beskattningen blir bland annat vilken typ av fång ett förvärv hänför sig till. Inte minst ställs detta på sin spets när det gäller så kallade blandade fång, dvs. när en överlåtelse till en del kan betraktas som en gåva och till en annan del köp.

Skattemässigt används två olika metoder: delningsprincipen och huvudsaklighetsprincipen. Den förra innebär en uppdelning av överlåtelsen i en köpedel och en gåvodel. Den senare principen innebär att hela överlåtelsen behandlas antingen som köp eller gåva.<sup>141</sup>

Huvudsaklighetsprincipen återfinns till exempel i 5 § SL: Om ett förvärv som har betecknats som gåva sker mot att förvärvaren övertar ansvaret för en skuld för vilken borgenär har säkerhet i form av pantbrev eller annars mot ersättning, är förvärvet stämpelskattepliktigt om ersättningen uppgår till minst 85 procent av egendomens värde. Vid kapitalvinstbeskattning ligger brytpunkten i stället vid det fulla taxeringsvärdet.<sup>142</sup>

Här finns skäl att också nämna 45 kap. 5 § inkomstskattelagen. Överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. samma lag, anses som avyttring av fastighet, om överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Är den kontanta ersättningen högst 5 000 kronor, ska kapitalvinsten inte tas upp till beskattning.

När en enskild näringsverksamhet säljs är det tillgångarna som säljs, inte själva företaget (jfr. försäljning av ett bolag). Det kan då ofta finnas kvar medel i periodiserings- och expansionsfonder som ska återföras till beskattning.<sup>143</sup> Inkomstskattelagen medger numera att förvärvaren under vissa förutsättningar i stället övertar sparad räntefördelning, skogskonto,

---

<sup>140</sup> Nilson & Rommerud m.fl., s. 12

<sup>141</sup> A a, s. 22

<sup>142</sup> A a, s. 140

<sup>143</sup> Se t.ex. Gustafsson & Lundén, s. 166.

periodiseringsfonder och expansionsfond. Förändringarna av regelverket motiverades med större flexibilitet, vilket ansågs underlätta vid generationsskiften.<sup>144</sup>

Slutligen kan det nämnas att stämpelskatt avseende lagfart anses ingå i en fastighets anskaffningsvärde. Vid avyttring av en näringsfastighet ingår kostnaden därför i omkostnadsbeloppet i enlighet med 44 kap. 14 § första stycket inkomstskattelagen. Detta innebär att förvärvaren vid köp får göra avdrag för sin stämpelskatt vid sin avyttring av näringsfastigheten.<sup>145</sup>

#### *Generations- och ägarskiften kan genomföras ändamålsenligt utan åtgärd*

Stämpelskattelagen saknar undantag från skyldigheten att betala stämpelskatt vid generations- och ägarskiften. Inte heller i övrigt har den lagen utformats med hänvisningar till intresset av ett ändamålsenligt genomförande. Som berörts i det föregående finns dock exempel i inkomstskattelagen på bestämmelser som har tillkommit med ett sådant intresse i åtanke.

Att genomföra generations- och ägarskiften innebär följaktligen att navigera sig igenom de civilrättsliga och skatterättsliga regelverken på ett så ändamålsenligt sätt som möjligt, på i stort sett samma rättsliga villkor som ägarskiften som drivs av andra syften.

Frågan är hur en generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning skulle påverka intresset av att generations- och ägarskiften fortsatt ska kunna genomföras på ett ändamålsenligt sätt.

Lantmäteriet saknar tillgång till fullständiga uppgifter om hur vanligt förekommande det är med ansökningar om fastighetsbildande åtgärder i syfte att genomföra generations- och ägarskiften. Att fastighetsbildning används i sådana syften står dock helt klart. Inte minst torde nybildning av fastigheter genom klyvning vara ett viktigt verktyg. Det ligger i sakens natur att fastighetsbildning i detta sammanhang sannolikt är vanligast vid, och har störst påverkan på, generations- och ägarskiften av verksamheter där en betydande del av tillgångarna utgörs av fast egendom. Jord- och skogsbruk är exempel på sådana verksamheter. Fastighetsbildningens betydelse som led i genomförandet av generations- och ägarskiften i andra verksamheter synes jämförelsevis vara mer begränsad. Detta eftersom sammansättningen av tillgångar, med tyngdpunkten på fast egendom, och dess koppling till verksamhetens art och organisationsform då oftast inte är lika framträdande.

En generell skatt på förvärv genom fastighetsbildning, så som förslaget är utformat i denna rapport, kan förväntas medföra ökade skatte- och administrativa kostnader när någon använder fastighetsbildning för att genomföra ett generations- eller ägarskifte. I ett ekonomiskt perspektiv försvåras därmed ett ändamålsenligt genomförande. Denna friktion motverkas visserligen av förslaget på en relativt väl tilltagen generell skattereduktion (se avsnitt 5.2.7

<sup>144</sup> Prop. 2004/05:32 s. 15

<sup>145</sup> Se Skatteverkets ställningstagande 2016-09-27, dnr 131 406261-16/111.

och 6.2.5). I många fall kommer det skattepliktiga värdet att helt hamna under skattereduktionen och i andra fall till en stor del.

Frågan är då om intresset av att generations- och ägarskiften fortsatt ska kunna genomföras på ett ändamålsenligt sätt motiverar ett särskilt undantag från stämpelskatteplikten.

Ett sådant undantag skulle, när det gäller generationsskiften, kunna utformas på följande sätt. ”Om fast egendom som utgör tillgång i en enskild näringsverksamhet avyttras genom klyvningsförvärv eller fastighetsregleringsförvärv till en person som är närstående till näringsverksamhetens ägare, är förvärvaren inte skattskyldig.”

Undantagets formulering skulle bygga på att jord- och skogsbruk, där generationsskiften inte är ovanliga, ofta bedrivs som enskild näringsverksamhet. Det är dock inte den enda verksamhetsformen i sammanhanget. Kopplingen till de syften som ligger bakom generationsskiften skulle med undantaget utgöras av att tillgången förvärvas av en närstående. Annorlunda förhåller det sig med ägarskiften eftersom de enligt den här använda definitionen avser förvärv till någon som inte är närstående. Det är tydligt att gränsdragningen mot avyttringar som drivs av andra syften än vid generations- och ägarskiften blir svår att göra. Till detta bidrar avgränsningen av begreppet närstående. Ju vidare begreppet görs, desto längre bort från ”kärnfamiljen” hamnar den yttre gränsen för att till slut inkludera personer utan familjeband i gängse mening.<sup>146</sup>

Att i stället undanta ”... förvärv som utgör ett led i *generations- eller ägarskifte*”, där undantaget knyts hårdare till begreppen, synes i praktisk tillämpning också medföra problem eftersom det skulle kunna ge incitament att uppge ett annat syfte med förvärvet än det verkliga. Det skulle sannolikt leda till stora svårigheter för beskattningsmyndigheten att verifiera sanningshalten i ett påstående att det verkligen rör sig om generations- eller ägarskiften.

Att utforma ett särskilt undantag för att skydda intresset av att generations- och ägarskiften fortsatt ska kunna genomföras på ett ändamålsenligt sätt är således förenat med svårigheter. Undantaget riskerar att exkludera vissa verksamheter som borde omfattas och inkludera sådana som inte borde omfattas. Jord- och skogsbruket kan också antas vara två branscher som särskilt skulle gynnas av ett sådant undantag. Det måste då tas i beaktande att eventuella förmåner till en viss bransch, även i de fall de utgår via lättnader i skattesystemet, kan utgöra statsstöd enligt EU-rätten.

Mot bakgrund av ovanstående anser Lantmäteriet att det saknas skäl att utforma förslaget med särskilda hänsyn till generations- och ägarskiften. Den generella skattereduktion som föreslås kommer i betydande mån att begränsa de kostnader som annars kunde befaras hindra intresset av att generations- och ägarskiften fortsatt ska kunna genomföras på ett ändamålsenligt sätt.

<sup>146</sup> Jämför till exempel närstående enligt 4 kap. 3 § konkurslagen (1987:672) med definitionen i 2 kap. 22 § inkomstskattelagen.

### 5.2.7 BEHOVET AV EN SKATTEREDUKTION

Lantmäteriets förslag ska, enligt uppdragsbeskrivningen, i så liten utsträckning som möjligt motverka de övergripande syftena med fastighetsbildningslagen. Som framgår av redogörelsen i avsnitt 3.3 är ett av fastighetsbildningslagens syften att främja en ur samhällssynpunkt lämplig fastighetsindelning och åstadkomma en så ändamålsenlig användning av den fasta egendomen som möjligt.

Det huvudsakliga sättet att ändra fastighetsindelningen är genom förrättning,<sup>147</sup> som bekostas av sakägarna själva. Om det är mer kostsamt att få till stånd ändringar i fastighetsindelningen än vad resultatet är värt, kan det leda till att ändringen inte genomförs.

Förrättningskostnaden verkar således avhållande på fastighetsägarnas vilja att åstadkomma en lämplig fastighetsindelning, särskilt för mindre och/eller lågt värderad egendom.

En sådan generell stämpelskatteplikt som regeringen efterfrågar förskjuter nivån vid vilken det är värt att genomföra fastighetsregleringar. Den nya stämpelskatteplikten kan således motverka ändamålsenliga ändringar av fastighetsindelningen.

En sådan förskjutning är inte betydelselös, utan kan verka avhållande både på viljan och möjligheten att genomföra en fastighetsreglering. Skatten kan nämligen komma att påverka båtnadsberäkningen, se avsnitt 5.1.3 och 5.2.3.

Ett sätt att undvika sådana effekter är att införa en generell reduktion av skatten i form av en belopps- eller värdegräns, vilket har samma funktion som ett undantag från stämpelskatteplikten. *Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* redogjorde i sitt betänkande för ett antal möjliga undantag som den hade övervägt.<sup>148</sup> Vissa av dessa undantag hade, som utredningen själv påpekade, karaktären av skattereduktioner.

#### Undantag upp till ett belopp motsvarande avgiften för lantmäteriförrättningen

Utredningen lämnade ett förslag som innebar att den skattskyldige skulle befrias från stämpelskatt motsvarande förrättningskostnaden för den fastighetsbildningsåtgärd som ligger till grund för förvärvet.<sup>149</sup>

Lantmäterimyndigheterna finansierar fastighetsbildningsverksamheten genom avgifter. Förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmäteriförrättningar innehåller bestämmelser om avgifter för förrättningar som handläggs av lantmäterimyndigheterna och om debiteringen av dessa kostnader. Lantmäteriet har rätt att meddela föreskrifter om avgifter vid förrättningar och i dessa föreskrifter regleras taxan.<sup>150</sup> De kommunala lantmäterimyndigheterna får besluta om lägre avgifter än de som Lantmäteriet har meddelat föreskrifter om.<sup>151</sup>

<sup>147</sup> Ett annat sätt är expropriation.

<sup>148</sup> SOU 2017:27 s. 301 ff.

<sup>149</sup> SOU 2017:27 s. 37 samt 309–311, undantag b)

<sup>150</sup> Bemyndigandet finns i 3 § förordningen om avgifter vid lantmäteriförrättningar och taxan i Lantmäteriets föreskrifter (LMFS 2019:4) till förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmäteriförrättningar.

<sup>151</sup> 14 § förordningen om avgifter vid lantmäteriförrättningar.

Vem eller vilka som är betalningsskyldiga för dessa avgifter och fördelningen dem emellan regleras i FBL<sup>152</sup> och avgörs i det enskilda fallet av förrättningslantmätaren genom ett kostnadsfördelningsbeslut<sup>153</sup>.

Hur kostnaderna ska fördelas beror på vilken åtgärd som har genomförts.<sup>154</sup> Kostnader som är gemensamma för skilda åtgärder fördelas på dessa efter vad som är skäligt. Sakägarna har även möjlighet att komma överens om en annan fördelning än vad som följer av dessa bestämmelser.<sup>155</sup>

Kostnadsfördelningsbeslutet kan normalt sett överklagas inom fyra veckor från den dag då förrättningen förklarades avslutad eller inställd.<sup>156</sup> Som namnet antyder så anger kostnadsfördelningsbeslutet emellertid endast hur kostnaderna ska fördelas, inte kostnadernas storlek. Innebörden av ett kostnadsfördelningsbeslut kan till exempel vara att kostnaderna ska betalas med hälften vardera av A och B, utan att ange vilket belopp i kronor detta innebär.

Kostnadernas storlek framgår i stället av ett beslut om debitering av förrättningskostnader, alltså räkningen.<sup>157</sup> Räkningen får överklagas inom tre veckor från förfallodagen.<sup>158</sup>

Utredningens förslag på en skattereduktion motsvarande betald förrättningskostnad innebär bland annat att tvångsförvärvare får åtnjuta ett relativt generöst skatteavdrag. En fastighetsreglering som genomförs utan stöd av medgivande eller överenskommelse är i regel mer tidskrävande än fastighetsregleringar som sker frivilligt. Den högre tidsåtgången medför högre förrättningskostnader, vilket i sin tur innebär ett större skatteavdrag. Vid tvångsförvärv ska förvärvaren åläggas att betala förrättningskostnaderna efter vad som är skäligt.<sup>159</sup> Eftersom förvärvaren betalar förrättningskostnaderna kommer denne även att åtnjuta skattereduktionen. När likvärdig egendom förvärfas med stöd av överenskommelse blir skattereduktionen betydligt lägre.

Om stämpelskatten kan reduceras med ett belopp som motsvarar förrättningskostnaden betyder det vidare att förrättningskostnaden inte längre blir ett lika starkt incitament för sakägarna att bidra till ett snabbt och effektivt genomförande av förrättningen.

Möjligheten att komma överens om kostnadsfördelningen innebär även att utredningens förslag öppnar för möjligheten att fördela kostnaden så att någon skatt inte utgår. Även om huvudregeln innebär att kostnaden skulle ha fördelats mellan flera sakägare tjänar alla på att den eller de sakägare som gjort ett förvärv tar på sig en större del, eller hela, förrättningskostnaden. Skatteavdraget kommer således att kunna bli ytterligare en

<sup>152</sup> Huvudregeln finns i 2 kap. 6 § FBL. Förrättningskostnaderna består dels av taxeavgift, dels av ersättning till sakkunnig och syssloman, utgift för hantlangning som ej ingår i taxeavgiften samt ersättning för skada enligt 4 kap. 38 § tredje stycket FBL.

<sup>153</sup> 4 kap. 33 § FBL.

<sup>154</sup> För fastighetsreglering finns bestämmelser i 5 kap. 13 § om fördelning i allmänhet av kostnaderna och i 14 § om fördelning i samband med expropriation eller liknande tvångsförvärv. Kostnaderna för fastighetsbildning för samordning med kommunal indelning finns i 13 kap. 5 §.

<sup>155</sup> 2 kap. 6 § FBL.

<sup>156</sup> 15 kap. 6 § första stycket FBL.

<sup>157</sup> 8 § förordningen om avgifter vid lantmäteriförrättningar.

<sup>158</sup> 15 kap. 6 § tredje stycket FBL.

<sup>159</sup> 5 kap. 14 § FBL.



förhandlingsfråga i förrättningen, som kan komma att påverka förutsättningarna för att komma överens i andra frågor.

Därutöver kan en överenskommelse göra det omöjligt att härleda avgiften till den fastighetsbildningsåtgärd som ligger till grund för det skattepliktiga förvärvet i de fall då förrättningen innehåller flera olika åtgärder. Sakägarna kan till exempel komma överens om att dela förrättningskostnaden lika eller att en av dem betalar hela förrättningskostnaden. Om förrättningen innehåller åtgärder som inte föranleder stämpelskatt och även sådana som gör det uppstår frågan hur stor skattereduktionen blir.

Samma problem kan uppstå även i andra fall eftersom fastighetsbildningslagens bestämmelser om kostnadsfördelningen inte alltid kommer att innebära att kostnadsfördelningsbeslutet formuleras på ett sätt som gör det möjligt att beräkna storleken på skattereduktionen. Här uppstår i praktiken likartade problem som de som har berörts i avsnitt 5.2.2.

Om en sakägare begär det ska lantmäterimyndigheten därutöver, om det är möjligt, för en viss förrättning eller för en del av förrättning, lämna ett skriftligt anbud.<sup>160</sup> Ett sådant skriftligt anbud innebär att ett fast pris debiteras för hela, eller del av förrättningen. I de fall ett sådant anbud lämnas och accepteras uppstår samma problem med skattereduktionen som beskrivits i föregående stycken.

Eftersom de kommunala lantmäterimyndigheterna har möjlighet att tillämpa en lägre taxa än den statliga lantmäterimyndigheten kommer skattereduktionen att bli lägre i kommuner som tillämpar en lägre taxa.

Utredningens förslag innebär andra svårigheter av mer praktisk natur: Skattereduktionen ska knytas till den avgift som *har betalats*.<sup>161</sup> En räkning ska betalas även om förrättningsbeslutet eller räkningen överklagas.<sup>162</sup> Detta kommer således att aktualisera frågan om återvinning av skatten om debiteringsbeslutet ändras efter överklagandet. Om förrättningskostnaden inte betalas leder det istället till problem med att fastställa stämpelskatten.

De praktiska svårigheterna med förslaget kan hänföras till förfarande- och uppbördsfrågor, se avsnitt 5.2.8. Vad gäller övriga effekter av undantaget framstår det inte som en rimlig ordning att förrättningens komplexitet eller att en kommunal lantmäterimyndighets val av taxa ska styra skattereduktionens storlek. Det framstår inte heller som skäligt att egendom som förvärvas med tvång i regel medför en större skattereduktion än om samma egendom förvärvats med stöd av överenskommelse.

Om undantaget dessutom medför behov av ökad administration och nya avvägningar gällande kostnadsfördelningen, som inte hade behövts för att genomföra fastighetsbildningen, framstår det som att undantaget underminerar sitt eget syfte. Undantaget bidrar därmed inte till att den nya skatteplikten i

<sup>160</sup> 5 § förordningen om avgifter vid lantmäteriförrättningar.

<sup>161</sup> SOU 2017:27 s. 37.

<sup>162</sup> 8 § andra stycket förordningen om avgifter vid lantmäteriförrättningar.

så liten utsträckning som möjligt ska motverka de övergripande syftena med fastighetsbildningslagen. Andra lösningar bör därför övervägas.

#### **Undantag för förvärv under en värdegräns**

En variant av det undantag som behandlas i föregående avsnitt är att skattebefrielsen bestäms till ett fast belopp istället för att knytas till förrättningskostnaden.<sup>163</sup>

En fördel med ett fast belopp för skatteavdraget är att det inte påverkas av vad som i beskattningshänseende måste anses vara ovidkommande faktorer, såsom förrättnings komplexitet.

En annan fördel med ett fast belopp är att det underlättar beskattningen. Det förslag för beskattning av fastighetsregleringsförvärv som presenteras i 5.2.3 innebär, till skillnad från dagens beskattning enligt stämpelskattelagen, att något jämförelsevärde inte ska användas.

Användandet av ett jämförelsevärde innebär att den skattskyldige, om denne behöver ge in ett värdeintyg, inte alltid behöver bekosta framtagandet av en fullständig utredning om ett bedömt taxeringsvärde för förvärvad egendom. Det räcker nämligen med ett enklare intyg av sakkunnig som konstaterar att köpeskillingen i vart fall inte understiger taxeringsvärdet. Ett sådant intyg är i regel både enklare och snabbare att ta fram, vilket typiskt sett även innebär att det är billigare.

Om skattereduktionen för fastighetsregleringsförvärv utgår med ett fast belopp möjliggör det en likartad hantering för den skattskyldige. I stället för att bekosta en fullständig värdering av förvärvad egendom blir det vid förvärv av lägre värden möjligt att presentera ett enklare intyg om att den förvärvade egendomen i vart fall inte har ett marknadsvärde som är högre än skattereduktionen.

En skattereduktion för fastighetsregleringsförvärv som inte är tillämplig för jordabalksförvärv innebär å ena sidan ett visst incitament att välja den senare förvärvsformen, vilket å andra sidan kan kompenseras av den tidsutdräkt och kostnad som en förrättning innebär.

Det kommer således inte att löna sig att förvärva egendomen i flera mindre delar för att dra nytta av flera skattereduktioner, eftersom ett sådant upplägg leder till att både förrättningskostnaderna och tidsutdräkten ökas med en faktor som motsvarar antalet delförvärv.

Det bör även framhållas att lämplighetsvillkoren i 3 kap. FBL försvårar en uppdelning av förvärvet.

Beträffande skattereduktionens storlek anser Lantmäteriet att mycket talar för att inte göra någon skillnad på skattereduktionerna för fastighetsreglerings- och klyvningsförvärven. Den skattereduktion som föreslås för

---

<sup>163</sup> Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet övervägde också ett sådant undantag, se SOU 2017:27 s. 309–311, undantag a).

klyvningsförvärv i avsnitt 6.2.5 bör därför även gälla för fastighetsregleringsförvärv.

En sådan skattereduktion skulle i stora delar bidra till att inte onödigt hindra ändamålsenliga ändringar av fastighetsindelningen.

### **5.2.8 FÖRFARANDE- OCH UPPBÖRDSFRÅGOR**

#### **Stämpelskatt och lagfart**

Stämpelskatt tas idag ut av inskrivningsmyndigheten i samband med lagfartsansökan.<sup>164</sup> Stämpelskatteuttaget underlättas av att den skattskyldige har starka incitament att ansöka om lagfart, bland annat på grund det skydd som inskrivning av förvärv medför.

För fastighetsregleringsförvärv saknas möjlighet att ansöka om lagfart. Den skattskyldige har således inte samma incitament att initiera beskattning vid fastighetsregleringsförvärv som vid lagfartsförvärv.

Ett sätt att skapa incitament för den skattskyldige att initiera beskattningen skulle vara att göra betald eller fastställd skatt en förutsättning för fastighetsbildning.

En liknande lösning återfinns i Finland där betalning av överlåtelseskatt är en förutsättning för beviljande av lagfart. I Sverige finns dock inga möjligheter att få lagfart på outbrutna områden såsom i Finland. Ändringar som skulle göra det möjligt att få lagfart på outbrutna områden skulle kräva långtgående författningsändringar som ligger utanför ramarna för detta uppdrag.

Att istället knyta beskattningen till beviljandet av vilande lagfart är, som framgår av avsnitt 4.2.6, inte heller lämpligt. Samma skäl talar mot att skattens betalning, eller fastställande, ska utgöra ett självständigt villkor utan koppling till lagfarten för att få genomföra fastighetsbildning.

#### **Informationsutbyte mellan lantmäterimyndigheten och inskrivningsmyndigheten**

I fastighetsregleringsförvärven finns det inte något köpe- eller bytesavtal som kan överlämnas till inskrivningsmyndigheten för att initiera och ligga till grund för beskattning, så som föreslås för jordabalksförvärv i avsnitt 4.2.2.

Som framgår av redogörelsen i avsnitt 5.2.2 räcker inte lantmäterimyndighetens ersättningsbeslut som underlag för beskattning och detsamma gäller för eventuella överenskommelser eller medgivanden som har lämnats i fastighetsbildningsärendet. Ersättningsbeslut, överenskommelser eller medgivanden kan således inte användas som underlag för beräkning av skatten och därför finns inte heller skäl för att använda dem för att initiera beskattning. Beskattningen måste därför initieras på något annat sätt.

---

<sup>164</sup> 3 och 25 §§ SL.

Ett sådant sätt skulle kunna vara någon annan form av upplysning eller meddelande från lantmäterimyndigheten till inskrivningsmyndigheten. Det skulle dock, åtminstone i huvudsak, behöva begränsas till sådana fastighetsbildningsärenden som föranleder skattskyldighet. Lantmäterimyndigheten skulle då behöva avgöra i vilka fall en sådan upplysning ska lämnas till inskrivningsmyndigheten. Lantmäterimyndigheten skulle med andra ord behöva göra en preliminär bedömning av om skattskyldighet föreligger.

Både lantmäterimyndigheten och inskrivningsmyndigheten *saknar* emellertid den information som krävs för att beskattning ska kunna ske. Den information som lantmäterimyndigheten kan lämna till inskrivningsmyndigheten för att initiera beskattning är således enbart en upplysning om att ett skattepliktigt förvärv har skett.

Det är viktigt att notera att en preliminär bedömning av skattskyldighet skiljer sig från förfarandet som föreslås i avsnitt 4.2.2. Att köpeavtal skickas vidare till inskrivningsmyndigheten kräver inte bedömningar av någon omfattning.

Ur effektivitetssynpunkt synes det mest ändamålsenliga vara att förrättningslantmätaren ansvarar för att avgöra om ett ärende föranleder ett meddelande till inskrivningsmyndigheten. Den förrättningslantmätare som har handlagt ärendet är väl insatt i detta och därför bäst skickad att avgöra om ärendet kan föranleda stämpelskatt eller inte.

Förrättningslantmätarens arbetstid är dock avgiftsfinansierad. Ytterligare arbetsuppgifter kommer att medföra högre förrättningskostnader. En högre förrättningskostnad kan vara svår att motivera gentemot sakägarna med att den ska finansiera en preliminär bedömning av om det föreligger skatteplikt.

Högre förrättningskostnader ska läggas till den kostnad som förslaget redan orsakar i form av värdeintyg, se avsnitt 5.2.3.

Om bedömningen inte tillför något vad gäller fastighetsbildningens genomförande kan en sådan arbetsinsats förväntas komplicera handläggningen och göra så att både förrättningslantmätare och sakägare har få incitament att medverka till att upprätthålla systemet.

Lantmäteriets erfarenheter av annan uppgiftsinsamling i samband med förrättningshandläggningen visar att det är svårt att upprätthålla en jämn och hög kvalitet. Felfrekvensen blir i regel hög.

En hög felfrekvens kan vara acceptabel för vissa ändamål, särskilt om de insamlade uppgifterna kan kompletteras med andra källor och vidare utredning. En hög felfrekvens torde dock knappast vara acceptabel i beskattningssammanhang.

Inskrivningsmyndigheten har möjlighet att förelägga den skattskyldige att lämna de uppgifter som behövs för att fastställa skatten.<sup>165</sup> Inskrivningsmyndighetens första åtgärd i ett ärende om beskattning av

---

<sup>165</sup> 28 § SL

fastighetsregleringsförvärv skulle i så fall alltid behöva bli att förelägga den skattskyldige att inkomma med de uppgifter som behövs för beskattningen.

Mot bakgrund av att en sådan ordning som beskrivs ovan enbart åstadkommer ett föreläggande om ytterligare information och vilar på bedömningar av en annan myndighet än den som ska fastställa skatten framstår det som ett ineffektivt sätt att hantera skatteuppbörden på.

För att undvika komplicerad och kostnadsdrivande administration som i slutändan måste bäras av den skattskyldige, antingen direkt genom avgifter eller indirekt genom skatten, bör andra lösningar övervägas.

### **Fastighetsregistret**

Eftersom staten saknar de uppgifter som krävs för att beräkna skatten så måste den skattskyldige själv inkomma med dessa för att beskattning ska kunna ske. Det administrativt effektivaste sättet att ta in stämpelskatten för fastighetsregleringsförvärv är således att den skattskyldige själv förmås inkomma med aktuella uppgifter.

En effektiv hantering av stämpelskatten bygger på att antalet osäkra bedömningsmoment minimeras. Färre bedömningsmoment ökar förutsägbarheten för den skattskyldige och leder till bättre förutsättningar att åstadkomma ett helt eller delvis automatiserat förfarande.

Om varken de överenskommelser som träffas under förrättningen, de beslut som förrättningen leder fram till eller förrättningslantmätarens bedömningar kan användas som en tydlig signal för att initiera skatteuppbörden, är möjligheterna att använda förrättningsprocessen till detta ändamål uttömda.

Skyldigheten att inkomma med uppgifter måste således utlösas av någon annan, entydig, faktor utanför förrättningen eller vila på den skattskyldige att göra utan föreläggande.

I avsnitt 4.2.1 redovisas när och under vilka förutsättningar resultatet av en förrättning ska registreras i fastighetsregistret. Registreringen av uppgifter är i sig entydig såtillvida att någon bedömning inte behövs för att avgöra om registrering har skett. De uppgifter som registreras ger dock inte tydligt besked om förrättningen har medfört ett skattepliktigt förvärv.<sup>166</sup>

Av fastighetsregistret framgår om en fastighet har berörts av en fastighetsreglering. Det går dock inte att utläsa om fastighetsregleringen enbart har avsett åtgärder som inte föranleder stämpelskatt, till exempel servitutsåtgärder. Även om fastighetsregistret innehåller uppgifter om fastighetens areal kan denna uppgift eller dess förändring inte ge ett entydigt svar på om ett skattepliktigt förvärv har skett.

En fastighets areal kan till exempel minska eller vara oförändrad trots att ägaren har genomfört ett förvärv av mark som tillförts fastigheten. Detta kan ske om en fastighetsägare både avstått och mottagit mark till och från

<sup>166</sup> Uppgifterna i fastighetsregistret saknar självständig rättsverkan, och kan inte själva ligga till grund för beräkning av stämpelskatt, jfr Kammarrätten i Stockholms avgöranden den 5 februari 2015 i mål nr 753-14 och 788-14. Här avses dock enbart möjligheten att använda uppgifterna som upplysning om att ett skattepliktigt förvärv har skett.

samma fastighet i en och samma förrättning. Nettoförändringen kan då vara negativ eller oförändrad trots att det har skett ett skattepliktigt förvärv.

En förrättning kan även innehålla ett flertal olika fastighetsbildningsåtgärder och det går inte att utläsa vilken av dem som har föranlett arealförändringar utan att läsa förrättningsakten. En arealändring kan till exempel orsakas av en avstyckning som skett vid samma förrättning som en fastighetsreglering i syfte att skapa ett nytt servitut.

Genom fastighetsbestämning kan lantmäterimyndigheten avgöra frågor om hur fastighetsindelningen är beskaffad.<sup>167</sup> Gränserna för en fastighet kan på grund av ålder eller andra faktorer<sup>168</sup> vara oklara, vilket leder till oklarheter gällande fastighetens areal. Om lantmäteriet genom fastighetsbestämning fastställer gränsens sträckning kan det således leda till arealförändringar i fastighetsregistret trots att inga gränser har ändrats och inga förvärv skett. Om fastighetsbestämning sker samtidigt med en fastighetsreglering avseende servitut, går det inte att utläsa vilken åtgärd som har föranlett arealändringen med mindre än att förrättningsakten gås igenom.

#### Andra lösningar

Även om ändringar i fastighetsregistret inte ensamt ger en entydig indikation på om ett skattepliktigt förvärv har skett kan uppgifterna fortfarande användas för att begränsa urvalet.

Inskrivningsmyndigheten skulle till exempel med stöd av ändringarna i fastighetsregistret kunna vända sig till *alla* fastighetsägare vars fastigheter berörs av en viss fastighetsreglering. Har något skattepliktigt förvärv inte skett avskrivs frågan om stämpelskatt.

Ett annat alternativ skulle kunna vara att den skattskyldige själv, utan föreläggande, åläggs att ge in den information som krävs för att beskattning ska kunna ske.

Båda dessa lösningar pekar i riktning mot någon form av deklarationsskyldighet. Att införa ett skattedeklarationsförfarande torde dock behöva föregås av noggranna överväganden beträffande de förfaranderegler som normalt kringgärdar ett sådant, se till exempel regleringen i skatteförfarandeförfarandelagen (2011:1244). Det skulle också ha väldigt lite gemensamt med stämpelskattelagens förfaranderegler. Lantmäteriet konstaterar att myndighetens specialistkompetenser och övriga verktyg i arbetet med utredningen inte har lyckats ta fram ett fullständigt förslag på hur själva uppbörden av stämpelskatt vid fastighetsregleringsförvärv ska gå till.

Regeringen har gett Lantmäteriet i uppdrag att utreda om det finns förutsättningar för att införa generell stämpelskatteplikt för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning på samma sätt som vid förvärv genom exempelvis

<sup>167</sup> 14 kap. 1 § 1 FBL.

<sup>168</sup> Gränser kan ha bildats för decennier, eller i vissa fall århundraden sedan och äldre tiders markering, mätning och redovisning kan då ge upphov till oklarheter om gränsens rätta sträckning idag. Gränsmarkeringar kan även ha förkommit efter att gränsen bildats, jfr 1 kap. 3–5 §§ jordabalken. Privat jorddelning, dvs. fastighetsbildning utan myndighets medverkan eller beslutande, har också förekommit och varit tillåten fram till 1972, då nuvarande fastighetsbildningslag började gälla.

köp eller byte. Om förutsättningar finns ska Lantmäteriet lämna förslag med den innebörden.

Såvitt Lantmäteriet kan bedöma finns det förutsättningar för en sådan skatteplikt som regeringen efterfrågar. De förslag som lämnas i denna rapport omfattar en sådan skatteplikt. För att kunna införas måste den föreslagna skatteplikten emellertid kompletteras med förfaranderegler.

Utformningen av förfarandereglerna kräver en allsidig utredning av vilka skatterättsliga verktyg och principer som kan och bör tillämpas. Som del i en sådan utredning bör det undersökas i vilken utsträckning uttag av stämpelskatt för fastighetsregleringsförvärv kan eller bör samordnas med annan liknande verksamhet, till exempel fastighetstaxeringen.

### 5.2.9 FÖRFATTNINGSFÖRSLAGET

Med anledning av slutsatserna i föregående avsnitt kan inget fullständigt lagförslag lämnas. Lantmäteriet lämnar istället en redogörelse för den modell och de principer enligt vilka skatten kan beräknas och vilka undantag som då bör gälla.

Förfarande- och uppbördsfrågor måste utredas i särskild ordning och komplettera de förslag som lämnas i denna rapport för att en sådan generell stämpelskatt som regeringen efterfrågar ska kunna tillämpas.

Lantmäteriet har valt att presentera förslaget i en egen lag, men det är mest en fråga om rapportens disposition och ska inte förstås så att Lantmäteriet anser att beskattningen av fastighetsregleringsförvärv nödvändigtvis måste regleras i en separat lag. Beroende på vad en eventuell utredning av förfarande- och uppbördsfrågorna leder till går det att tänka sig att förslagen för att beskatta fastighetsregleringsförvärv i stället infogas i stämpelskattelagen eller i annan skattelagstiftning.

De förslag som Lantmäteriet har lämnat skulle naturligtvis också kunna behållas som en separat lag som kompletteras med bestämmelser om förfarande- och uppbörd, antingen genom hänvisning till befintliga bestämmelser eller som helt nya bestämmelser.

### 5.2.10 ALTERNATIVA LÖSNINGAR

#### Förbud mot överföring av lämplig fastighet

Användandet av fastighetsreglering för att undvika stämpelskatt är väl känt och frågan hur detta kan motverkas har behandlats tidigare, se avsnitt 3.6.

I samband med remitteringen av *Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* betänkande föreslog juridiska fakulteten vid Lunds universitet införandet av ett nytt villkor av följande lydelse i 5 kap. FBL.

*Fastighet får inte i sin helhet överföras till en annan fastighet eller samfällighet, om den uppfyller de i 3 kap. uppställda kraven på lämplighet.<sup>169</sup>*

Lantmäteriet anser att stämpelskatt skulle kunna undvikas, även om ett sådant villkor infördes i FBL.

*Exempel.* För att kunna finansiera utbyggnaden av ett bostadsområde vill exploateraren snabbt skapa en *exploateringsfastighet* som kan belånas. Om det finns en detaljplan kan en sådan fastighet anses uppfylla lämplighetsvillkoren i 3 kap. FBL. En sådan exploateringsfastighet omfattar i regel hela, eller stora delar av planområdet. Fastigheten skulle då kunna förvärfas i princip skattefritt på följande sätt.

A, som äger exploateringsfastigheten, ansöker om avstyckning för att bilda den minsta möjliga fastighet som planen tillåter. En sådan fastighet skulle kunna bestå av en mindre, obebyggd tomt, ett elskåp, parkmark eller liknande. B köper den nybildade fastigheten, lagfar förvärvet och betalar en mindre summa i stämpelskatt. Därefter ansöker A och B om fastighetsreglering för att överföra hela exploateringsfastigheten, med undantag för ett område motsvarande den näst minsta fastigheten som planen tillåter, till den nybildade fastigheten. Detta förfarande kallas ibland för *fastighetsreglering med avstyckande verkan*.<sup>170</sup>

B har nu förvärvat i princip hela exploateringsfastigheten och knappt betalat någon stämpelskatt. Om B vill förvärva allt innehåll i den ursprungliga exploateringsfastigheten kan den kvarvarande delen, den näst minsta fastigheten som planen tillåter, förvärfas och lagfaras. Ett sådant förvärv föranleder en mindre summa i stämpelskatt.

På ovanstående sätt utplånas ingen lämplig fastighet, men förvärvaren har i princip undvikit all stämpelskatt. Förfarandet blir lite omständligare än idag, men det av universitetet framförda förslaget på villkor hindrar inte skatteundandragande.

Fastigheter kan inte sällan avstå stora värden utan att utplånas. Så länge någon del av fastigheten kvarstår kan fastighetsreglering fortfarande användas för att förvärva fast egendom skattefritt. Den föreslagna bestämmelsen bidrar inte heller till att åstadkomma en sådan generell stämpelskatteplikt som regeringen i första hand efterfrågat. Därutöver är det svårt att överblicka vilka konsekvenser bestämmelsen kan få vid till exempel plangenomförande och omarrondering.

#### **Begränsningar av möjligheten att träffa överenskommelser**

Bestämmelserna i 5 kap. 8 § FBL drar upp gränserna för hur stora ingrepp som får göras i en fastighet genom fastighetsreglering. Paragrafens syftar till att skydda fastigheter från att rent fysiskt bli mindre lämpade för sitt ändamål. Den syftar också till att begränsa möjligheterna att såväl minska som

<sup>169</sup> Remissvaret finns tillgängligt på [regeringens webbplats](#), och förslaget har tidigare presenterats i en debattartikel i tidningen ASPECT nr 2 2011 av Fredrik Warnquist LTH Lunds universitet.

<sup>170</sup> Ett annat exempel på en fastighetsreglering med avstyckande verkan är om det står ett bostadshus på en större skogsfastighet och all skog genom fastighetsreglering överförs till en annan fastighet så att endast bostadshuset blir kvar. Fastighetsregleringen har därmed i praktiken lett till en avstyckning av en bostadsfastighet, trots att fastighetsbildningsåtgärden avstyckning inte använts.



öka en fastighets graderingsvärde. Bestämmelsen brukar kallas *fastighets-skyddet*.

Fastighetsskyddet hindrar således genomförandet av mer genomgripande fastighetsregleringar. Det var mot denna bakgrund som Fastighetsbildningskommittén angav att överföring av del av fastighet som förvärvats genom köp vanligen skulle behöva ske genom avstyckning och sammanläggning, se även avsnitt 3.6.

[E]n överföring inom fastighetsregleringens ram i vissa situationer kan från såväl enskild som allmän synpunkt vara en väl så fördelaktig transaktion *som ett regelrätt köp, vilket i här ifrågavarande fall vanligen måste följas av avstyckning och sammanläggning* samt olika lagfarts- och inteckningsåtgärder. I många fall torde överföring genom fastighetsreglering möjliggöra väsentliga förenklingar. Särskilt kan framhållas den betydelse detta förfarande får om fastighetsindelningen skall anpassas efter plan, som fastställts enligt byggnadslagstiftningen. *De syften man avsett att vinna med de nuvarande köpreglerna är värda allt beaktande, men dessa syften torde mycket väl kunna tillgodoses även om åtgärderna genomförs vid fastighetsreglering* [Lantmäteriets kursiveringar].<sup>171</sup>

För att, som kommittén uttryckte det, göra det möjligt att åstadkomma motsvarande överföringar genom fastighetsreglering lämnades förslag på att tillåta ägarna att lämna medgivande till, eller träffa överenskommelse om avsteg från fastighetsskyddet.

På grund av vad som nu sagts anser kommittén, att fastighet i princip bör med ägarens samtycke kunna genom fastighetsreglering ändras på sådant sätt att dess graderingsvärde undergår även en väsentlig minskning. Fastigheten bör till och med kunna helt utplånas. En förutsättning måste givetvis alltid vara att ev. inteckningshavare lämnar sitt medgivande, när deras rätt sätts i fara. Emellertid fordras härutöver vissa bestämmelser för att den nödvändiga överensstämmelsen med reglerna om fastighetsköpet skall vinnas.<sup>172</sup>

Detta förslag skulle komma att resultera i de bestämmelser som återfinns i 5 kap. 18 § första stycket 3 samt tredje stycket FBL, vilka ger fastighetsägarna möjlighet att göra avsteg från fastighetsskyddet.

Ett alternativt sätt att beskatta fastighetsregleringsförvärv hade mot ovanstående bakgrund varit att upphäva möjligheten att göra avsteg från fastighets-skyddet. Större överföringar än vad fastighetsskyddet tillåter skulle då behöva genomföras som avstyckning kombinerat med sammanläggning, som kan beskattas enligt förslaget i avsnitt 4.2. En sådan lösning skulle dock leda till den besvärande effekten att förvärv som genomförs utan medgivande från den avstående fastighetens ägare förblir skattefria, medan motsvarande förvärv som sker frivilligt blir skattepliktiga.

Förslaget i föregående stycke skulle även få långtgående konsekvenser för handläggningen av fastighetsbildningsärenden och därför stå i strid med uppdragets anvisningar.

<sup>171</sup> Prop. 1969:128, s. B 450 f.

<sup>172</sup> Ibid.

Om möjligheten att göra avsteg från fastighetskyddet inte upphävs helt, utan endast inskränks, skulle det istället öppna upp för kringgåenden i de fall och i den utsträckning som avsteg tillåts. En sådan inskränkning skulle därutöver vara lagtekniskt svår att utforma.

## 6 Förvärv genom klyvning

### 6.1 Närmare om klyvning

Klyvning innebär att en fastighet (i de allra flesta fall en samägd sådan) delas upp i så kallade klyvningslotter. Efter klyvningen blir dessa lotter nya fastigheter och ursprungsfastigheten – *klyvningsfastigheten* – upphör att existera. Klyvningslotterna kan också ingå i sammanläggning eller fastighetsreglering. Varje delägare kan ansöka om klyvning. Något krav på att övriga delägare ska stå bakom ansökan finns inte. I lagen (1904:48 s. 1) om samäganderätt finns bestämmelser om att ansökan om klyvning kan suspendera försäljning av samägd fastighet.<sup>173</sup>

Vid klyvning gäller samma bestämmelser om ersättning mellan sakägare (inklusive avräkning) och tillträde som vid fastighetsreglering.<sup>174</sup> Likvidvärderingen vid klyvning tillhör vinstfördelningsfallen, och vinsten fördelas regelmässigt mellan delägarna enligt deras andelar i klyvningsfastigheten.<sup>175</sup> Avsteg från dessa bestämmelser kan göras under samma förutsättningar som vid fastighetsreglering, se avsnitt 5.1.1 och 5.1.4 för en närmare beskrivning.<sup>176</sup> Beträffande tilldelning vid klyvning finns särskilda bestämmelser, se avsnitt 3.5.3 och nedan.

#### 6.1.1 NÄRMARE OM TILLDELNING

Tilldelning avser hur klyvningslotterna ska fördelas mellan klyvningsfastighetens delägare. Vid klyvning läggs en särskild lott ut för varje delägare som har yrkat det. En gemensam lott läggs ut för delägare som har uttryckt önskemål om det eller som inte har framställt något särskilt yrkande i frågan.<sup>177</sup> Av detta följer att samma delägare inte kan få del i flera gemensamma lotter eller del i både särskild lott och gemensam lott.

Som framgått ovan är syftet med klyvningsinstitutet i regel att upplösa oönskade samäganden, men upplösningen av samägandet ska inte drivas längre än vad som har yrkats i varje enskilt fall.<sup>178</sup> Klyvningen får bara genomföras om någon lott kan läggas ut i enlighet med de yrkanden som har framställts i fastighetsbildningsärendet.<sup>179</sup> Bestämmelserna om klyvning kan till exempel innebära att en fastighet som samägs av fem personer klyvs i tre lotter.

Utan stöd av medgivande får graderingsvärdet för varje klyvningslott inte väsentligt understiga delägarens andel i fastighetens graderingsvärde. Utan stöd av medgivande får lottens graderingsvärde inte heller överstiga delägarens andel så att avsevärd olägenhet uppkommer för delägare.

<sup>173</sup> Se 7 § Samäganderättslagen.

<sup>174</sup> 11 kap. 8 § FBL.

<sup>175</sup> Ersättningen bestäms alltså med utgångspunkt från klyvningslotternas marknadsvärden efter klyvning.

<sup>176</sup> 11 kap. 9 § FBL.

<sup>177</sup> 11 kap. 1 § andra stycket FBL.

<sup>178</sup> Prop. 1969:128 del B s. 682–683

<sup>179</sup> 11 kap. 3 § FBL.

### 6.1.2 NÄRMARE OM GRADERINGSVÄRDE

Bestämmelser om fastställande av graderingsvärde finns i 5 kap. 9 § FBL. Värderingen grundas på området beskaffenhet i obebyggt skick och på dess tjänlighet för det ändamål vartill området lämpligen bör användas. Värderingen tar således inte hänsyn till eventuell befintlig byggnation.

Om särskilda skäl föranleder det får all mark som ingår i klyvningen värderas efter markens tjänlighet för jordbruksändamål om klyvningen till någon del berör sådan mark.

Vid värderingen beaktas tillfälliga förhållanden, om det inte finns några särskilda skäl som föranleder att värdena grundas enbart på förhållanden av bestående natur. Område som är avsett för skogsbruk värderas som om det vore bevuxet med skog, vilken med hänsyn till markens kvalitet är av normal beskaffenhet enligt de förhållanden som råder på orten.

Graderingsvärdets funktion är att tjäna som ett jämförelsetal för olika områden. Exempelvis skulle värdet av befintliga skogsbestånd annars lätt ge upphov till avsevärda förskjutningar i lotternas storlek.<sup>180</sup>

## 6.2 Överväganden och förslag

**Förslag:** Förvärv av fast egendom som sker genom klyvning görs stämpel-skattepliktiga.

Det skattepliktiga förvärvet består av en andel (kvotdel) av klyvningslotten, där andelens storlek motsvarar skillnaden mellan ägarandelen i klyvningsfastigheten och ägarandelen i klyvningslotten.

Skatten ska beräknas på värdet av den förvärvade egendomen. Värdet ska utgöras av marknadsvärdet av den andel av klyvningslotten som har förvärvats. Detta värde bedöms med ledning av intyg av sakkunnig eller annan utredning.

Värdet ska endast beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor. Om förvärvaren är en juridisk person ska värdet istället endast beskattas till den del det överstiger 350 000 kronor.

### SKÄLEN FÖR FÖRSLAGET

#### 6.2.1 NÄR SKER FÖRVÄRV GENOM KLYVNING?

##### Förhållandet mellan andelar i klyvningsfastigheten och värdet av klyvningslotterna

Precis som för fastighetsregleringsförvärv bör den principiella utgångspunkten för skattens beräkning vid förvärv genom klyvning vara marknadsvärdet av den egendom som omsätts. Det är dock inte lika lätt att identifiera den egendom som omsätts vid klyvning som det är vid fastighetsreglering. Skälen för det är följande.

<sup>180</sup> Prop. 1969:128 del B s. 395–396.

För att en fastighet ska gå att dela genom klyvning måste den som huvudregel vara samägd.<sup>181</sup> Delningsgrunden vid klyvning är varje delägars andelstal i klyvningsfastigheten. Lantmäterimyndigheten ska i avsaknad av överenskommelse mellan delägarna sträva efter att samma förhållande ska gälla mellan graderingsvärdet av klyvningslotterna som mellan ägarandelarna. Om ägarandelarna till exempel är fyra femtedelar för A respektive en femtedel för B, och klyvningen går att genomföra helt enligt klyvningsgrunden, kommer alltså graderingsvärdet av A:s klyvningslott att vara fyra gånger större än graderingsvärdet av B:s lott.

Om det står en byggnad på klyvningsfastigheten måste hela byggnaden i normalfallet tillfalla någon av klyvningslotterna.<sup>182</sup> Graderingsvärdet tar dock inte hänsyn till vissa faktiska förhållanden på fastigheten, såsom bebyggelse. Även om klyvningen kan genomföras helt enligt delningsgrunden kommer förhållandet mellan klyvningslotternas *marknadsvärden* därför inte alltid att motsvara förhållandet mellan delägarnas andelar i klyvningsfastigheten.

Som framhållits tidigare, avsnitt 3.5.3, går det sällan att genomföra en klyvning så att förhållandet mellan klyvningslotternas graderingsvärden till fullo motsvarar förhållandet mellan delägarnas andel i klyvningsfastigheten. Delägarnas yrkanden, fastighetsbildningslagens lämplighetsvillkor och klyvningsfastighetens utformning och innehåll begränsar kraftigt antalet möjliga sätt att genomföra klyvningen. Användningen av graderingsvärde vid tilldelningen medför vidare att förhållandet mellan delägarnas andel i klyvningsfastigheten mycket sällan motsvarar förhållandet mellan klyvningslotternas marknadsvärden.

#### **Innebär sådana avvikelser att ett förvärv har skett?**

Klyvning leder dels till en ändring av fastighetsindelningen, dels till en ändring av ägarförhållandena.

Att förhållandet mellan delägarnas fastighetsinnehav har förändrats genom klyvningen betyder att såväl avyttring som förvärv har skett. Annorlunda uttryckt: om någon eller några delägare har fått ett värdemässigt större fastighetsinnehav i relation till övriga delägare måste det ha skett en omsättning av fast egendom mellan delägarna.

Det som händer är att varje delägare utökar sin andel i en av klyvningslotterna i utbyte mot att hen avstår alla sina andelar i alla andra klyvningslotter. Om förhållandet mellan delägarnas fastighetsinnehav har förändrats genom klyvningen innebär det således enbart att det skett en *nettoöverföring* av fast egendom mellan parterna i klyvningen.

<sup>181</sup> Från huvudregeln att samägande är en förutsättning för klyvning finns två undantag: när sämjedelning föreligger (17 § lagen [1970:989] om införande av fastighetsbildningslagen) och när någon har förvärvat en andel i en fastighet och det i fängeshandlingen har bestämts att andelen ska brytas ut (11 kap. 2 § första stycket).

<sup>182</sup> I vissa fall kan det vara möjligt att dra en fastighetsgräns genom befintlig byggnad, t.ex. radhus eller vid tredimensionell fastighetsbildning (jfr 3 kap. 1 a § FBL), men det får anses vara undantagsfall.

En nettoöverföring av fast egendom, det vill säga att den skattskyldige avstår egendom i samband med ett skattepliktigt förvärv, har emellertid ingen betydelse för stämpelskattens beräkning i andra sammanhang. En försäljning av en fastighet minskar till exempel inte den stämpelskatt som ska betalas för ett förvärv av en annan fastighet, oavsett om försäljningen och förvärvet sker samtidigt och är beroende av varandra. Detsamma gäller vid byten, där båda parterna blir skattskyldiga till stämpelskatt, se avsnitt 5.2.4.

Mot denna bakgrund bör det principiellt riktiga vara att anse att alla delägare alltid gör förvärv vid klyvning.

### 6.2.2 VAD FÖRVÄRVAS VID KLYVNING?

#### Beräkning av förvärvets storlek

Genom klyvning utökar delägare i en klyvningsfastighet sin ägarandel i den klyvningslott hen tilldelas. I vissa fall sker utökningen så att klyvningsloten inte längre samägs, men i andra fall krymper enbart kretsen delägare.

Vid försäljning på offentlig auktion enligt samäganderättslagen ska köparen betala stämpelskatt för den andel som före försäljningen tillhörde någon annan.<sup>183</sup>

Om samma princip tillämpas vid klyvning skulle det innebära att det skattepliktiga förvärvet består av en andel av klyvningsloten, där andelens storlek motsvarar skillnaden mellan ägarandelen i klyvningsfastigheten och ägarandelen i klyvningsloten, det vill säga skillnaden mellan vad som ägdes innan klyvningen och vad som ägs efter klyvningen.

*Exempel.* A äger två femtedelar av en fastighet. Efter klyvning blir A ensam ägare till en klyvningslott. A har då förvärvat tre femtedelar av klyvningsloten. Förvärvet utgörs av differensen mellan ägarandelen i klyvningsfastigheten (två femtedelar) och ägarandelen i klyvningsloten (hela, fem femtedelar).

Om A istället hade tilldelats en klyvningslott gemensamt med B, som också ägde två femtedelar av klyvningsfastigheten, hade A och B förvärvat en tiondel var av klyvningsloten.<sup>184</sup>

På motsvarande sätt kommer A att förvärva fyra femtondelar av klyvningsloten om denna istället är gemensam med C, som äger resterande en femtedel av klyvningsfastigheten.<sup>185</sup> Skillnaden mellan ägarandelen i klyvningsfastigheten (två femtedelar), vilket är den andel av klyvningsloten som A redan äger, och ägarandelen i klyvningsloten (två tredjedelar), som är resultatet av A:s förvärv, är nämligen fyra femtondelar.<sup>186</sup>

<sup>183</sup> NJA 1952 s. 545 och RH 1994:131.

<sup>184</sup> Det är inte möjligt att ändra det *inbördes* äganderättsliga förhållandet mellan delägarna i klyvningsfastigheten genom klyvning, jfr 11 kap. 1 § andra stycket FBL. Om A och B har lika stora andelar i klyvningsfastigheten kommer de därför få lika stora andelar i ev. gemensam klyvningslott.

<sup>185</sup> A äger dubbelt så stor andel av klyvningsfastigheten som C gör, förhållandet mellan deras ägarandelar är 1:3. Detta förhållande rubbas inte av klyvningen, se not 184.

<sup>186</sup>  $\frac{2}{3} - \frac{2}{5} = \frac{10}{15} - \frac{6}{15} = \frac{4}{15}$

### 6.2.3 VÄRDET AV FÖRVÄRVAD EGENDOM

#### Principer för att fastställa värdet på vilket skatten ska beräknas

Vid klyvning gäller samma bestämmelser som vid fastighetsreglering vad gäller ersättning mellan sakägare, inklusive avräkning.

Bestämmelserna medför samma problem vid beskattning av klyvningsförvärv som vid beskattning av fastighetsregleringsförvärv, se närmare redogörelse i avsnitt 5.2.2.

Som vid fastighetsregleringsförvärv gör avsaknaden av en ersättning som motsvarar köpeskillingen vid köp att stämpelskattelagens jämförelsevärdesystem tappar sin funktion, se avsnitt 5.2.3.

Till skillnad från fastighetsregleringsförvärven medför klyvningsförvärven däremot inga problem beträffande värdering av fastighetsdelar. Klyvningslottens marknadsvärde kan nämligen fastställas med hjälp av värdeintyg eller annan utredning på samma sätt som har redovisats i avsnitt 5.2.3.

Skatten kommer således att beräknas på så stor del av klyvningslottens marknadsvärde som motsvarar det skattepliktiga förvärvet. Om exempelvis A genom klyvningen förvärvar tre femtedelar av sin klyvningslott ska stämpelskatten beräknas på tre femtedelar av lottens marknadsvärde.

#### Samfälligheter

Vid klyvning kan samfälligheter bildas.<sup>187</sup> Samfälligheter är inga självständiga objekt i värdehänseende, utan är en del av de fastigheter som är delägare i samfälligheten. Om en klyvningslott får andel i en ny eller befintlig samfällighet kommer således värdet av klyvningslottens att påverkas av vad som ingår i den, oavsett om detta är mark- och vattenområden eller andelar i samfälligheter.

### 6.2.4 UNDANTAG FRÅN SKATTEPLIKTEN

Enligt uppdragsbeskrivningen ska Lantmäteriet överväga nödvändiga undantag från stämpelskatteplikten. Grundförutsättningarna för att undanta klyvningsförvärv från stämpelskatt är desamma som har beskrivits i avsnitt 5.2.6.

Det bör alltså inledningsvis övervägas om stämpelskattelagens befintliga undantag ska göras tillämpliga på klyvningsförvärv.

#### Stämpelskattelagens undantag

Vad gäller stämpelskattelagens undantag i 6 § gör Lantmäteriet nedanstående bedömning. För en närmare beskrivning av ursprunget till undantagen och vad de omfattar, se avsnitt 5.2.6.

Undantagen i 6 § 1, 3, 4, 7, 8 och 9 berör sådana förvärvssätt och fastighetsbildningsåtgärder som innebär att de inte är aktuella för klyvningsförvärv av samma skäl som har redovisats i avsnitt 5.2.6.

<sup>187</sup> 11 kap. 6 § FBL.

Undantagen i 6 § 5, 6 och 10 är alla knutna till egendomen som förvärfvas, utan hänsyn till sättet genom vilket egendomen förvärfvas. Eftersom det i praktiken är egendomen i sig som är skattebefriad i dessa fall bör skattefriheten upprätthållas även vid klyvning.

Undantaget i 6 § 2 avser förvärv genom byte. Som har beskrivits i avsnitt 6.2.1 kan det som händer vid klyvning beskrivas så att varje delägare utökar sin andel i en av klyvningslotterna i utbyte mot att hen avstår alla sina andelar i alla andra klyvningslotter. Detta påminner om ett byte.

Precis som är fallet med fastighetsreglering kan den bytesliknande situationen vid klyvning emellertid inte sägas motsvara den situation som motiverat undantaget i 6 § 2.<sup>188</sup>

Undantaget är utformat så att förvärvet bara är skattefritt i den mån ersättningen utgörs av annan fast egendom. Övrig ersättning, det vill säga eventuell mellanskillnad, beskattas. Som har framgått av redogörelsen i avsnitt 6.2.1 är mellanskillnad mer norm än undantag vid klyvning. Av samma skäl som redovisas i avsnitt 5.2.4 förefaller det vidare vara mycket komplicerat att utforma och tillämpa bestämmelser som leder till en beskattning som motsvarar undantaget i 6 § 2 SL. Undantaget bör därför inte utvidgas till att omfatta klyvningsförvärv.

#### **6.2.5 BEHOVET AV EN SKATTEREDUKTION**

För klyvningsförvärv finns ett motsvarande behov av skattereduktion som för fastighetsregleringsförvärv av samma skäl som redovisas i avsnitt 5.2.7. En sådan skattereduktion medför dock vissa risker för substitution.

Klyvning har flera likheter med fastighetsbildningsåtgärden avstyckning. I de fall då förrättningen genomförs med alla parter frivilliga medverkan finns goda förutsättningar att åstadkomma samma, eller i huvudsak samma, resultat med klyvning som med avstyckning.

Om skattereduktionen för klyvningar är tillräckligt stor finns det därför en risk att områdesförvärv genomförs med hjälp av klyvning istället för avstyckning. Det skulle dessutom inte helt leda bort från dagens problematik med ett visst antal förrättningar där ett skatteundandragande är det egentliga huvudsyftet.

En sådan substitutionseffekt får ett flertal negativa följd effekter. Även om det i många fall är möjligt att nå samma, eller i huvudsak samma, resultat med avstyckning som med klyvning så är vägen dit väldigt annorlunda och de olika åtgärderna påverkar även fastighetsregistret på olika sätt.

Eftersom klyvning omfattar en hel fastighet och allt som tillhör klyvningsfastigheten ska fördelas mellan de lotter som läggs ut är det inte möjligt att lämna någon del av fastigheten okluven. Typiskt sett innebär det en mer omfattande utredning och förfarande än vid avstyckning.

<sup>188</sup> Prop. 1961:143 s. 7–8 och prop. 1964:75 s. 97–98.



Historiken i fastighetsregistret får därutöver en annan struktur vid de olika åtgärderna.

Det är mot denna bakgrund inte önskvärt att klyvning konkurrerar ut avstyckning. Skattereduktionen bör därför kalibreras för att undvika sådana effekter.

#### Skattereduktionens storlek

Många av de faktorer som är av betydelse för skattereduktionens storlek, såsom förrättningskostnaden och detaljerna kring klyvningens genomförande, kan i praktiken varieras i det oändliga. Av denna anledning måste skattereduktionens storlek baseras på en skälighetsbedömning, snarare än på en matematisk beräkning grundad på mätbara faktiska förhållanden. Valet av skattereduktion kommer således alltid att innehålla ett visst mått av godtycke. Även om ett visst mått av godtycke är oundvikligt går det att använda vissa beräkningar som stöd för skälighetsbedömningen.

Den användning av klyvning som föranlett kritik och i delar motiverat regeringens önskan att införa en generell stämpelskatteplikt är de så kallade skatteförrättningarna, det vill säga förrättningar vars huvudsyfte är skatteunddragande.

En skatteförrättning som genomförs med hjälp av klyvning innebär, som beskrivits i avsnitt 3.5.3, att förvärvet delas upp så att en minimal del av förvärvet sker genom köp som lagfares och resterande del sker genom klyvning. Vanligtvis avser den första delen av förvärvet en procent, eller mindre, av den fastighet som innehåller egendomen som man önskar förvärva.

För att undvika substitution innebär det att skattereduktionen bör kalibreras så att kostnaden för ett sådant enprocentigt lagfartsförvärv kombinerat med klyvningsförvärv, inklusive skattereduktion, inte understiger kostnaden för att förvärva samma egendom genom köp som följs av avstyckning och lagfart. Gränsen för detta går när den förvärvade egendomen är värd en miljon kronor och för juridiska personer när egendomen är värd 350 000 kronor:

$$\begin{aligned} 60\,000 \text{ kr förrättningskostnad avstyckning} + 1,5\% \text{ stämpelskatt} \times 1\,000\,000 \text{ kr} &\approx \\ 75\,000 \text{ kr förrättningskostnad klyvning} + 1,5\% \text{ stämpelskatt} \times 1\% \text{ av } 1\,000\,000 \text{ kr} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} 60\,000 \text{ kr förrättningskostnad avstyckning} + 4,25\% \text{ stämpelskatt} \times 350\,000 \text{ kr} &\approx \\ 75\,000 \text{ kr förrättningskostnad klyvning} + 4,25\% \text{ stämpelskatt} \times 1\% \text{ av } 350\,000 \text{ kr} &^{189} \end{aligned}$$

Givet ovanstående antaganden om förrättningskostnad och storlek på andelsförvärv är risken för substitution obetydlig om klyvningsförvärv värda *maximalt* en miljon kronor för fysiska personer och 350 000 kronor för juridiska personer undantas från skatt. Skattereduktionen kan vara lägre, men inte högre än så under dessa antaganden.

<sup>189</sup> Se prisexempel på [Lantmäteriets webbplats](#). Beräkningen utgår vidare från att egendom värd en miljon kronor förvärvas, men om det sker genom klyvning måste fastigheten i vilken en andel (1 %) förvärvas vara värd *mer* än en miljon kronor. I de fall fastighetsbildning används för att undvika stämpelskatt är dock behovet av fastighetsbildningsåtgärden i regel konstruerat varför beräkningen också antar att den aktuella fastigheten inte innehåller några andra värden av betydelse.

För att skattereduktionen ska få önskad effekt är det emellertid lika viktigt att den inte är för låg som att den inte är för hög. Om skattereduktionen är för låg så kommer även små förvärv att behöva beskattas. Nyttan, uttryckt i skatteintäkter i förhållande till kostnaderna för förfarandet, av att beskatta små förvärv kan ifrågasättas.

En viktig del av förrättningsprocessens problemlösande funktion är att sakägarna under pågående förrättning, till exempel vid ett förrättningssammanträde, har möjlighet att komma överens i en fråga. Vissa frågor kan vara av stor emotionell betydelse för sakägarna trots att de inte avser några stora monetära värden. Det är av stor praktisk betydelse för förrättningens genomförande att sådana frågor inte onödigt försvåras av skattemässiga överväganden.

Lantmäteriet anser mot denna bakgrund att en skattereduktion på en miljon kronor för fysiska personer och 350 000 kronor för juridiska personer är en lämplig avvägning för att åstadkomma önskade effekter.

#### **6.2.6 FÖRFARANDE- OCH UPPBÖRDSFRÅGOR**

Precis som är fallet med fastighetsregleringsförvärv saknar klyvningsförvärv koppling till lagfartsansökan. Samma svårigheter uppstår därför med utformningen av förfaranderegler.

En eventuell utredning av förfarande- och uppbördsfrågor för hantering av stämpelskatt för fastighetsregleringsförvärv bör således även omfatta motsvarande regler för klyvningsförvärv.

#### **6.2.7 FÖRFATTNINGSFÖRSLAGET**

Av samma skäl som har redovisats i avsnitt 5.2.8, 5.2.9 och 6.2.6 kan inget fullständigt författningsförslag lämnas för klyvningsförvärv. Precis som för fastighetsregleringsförvärv lämnar Lantmäteriet istället en redogörelse för de principer enligt vilka skatten bör beräknas och vilka undantag som bör gälla.

Förfarande- och uppbördsfrågor måste utredas i särskild ordning och komplettera de förslag som lämnas i denna rapport för att en sådan generell stämpelskatt som regeringen efterfrågar ska kunna tillämpas.

#### **6.2.8 ALTERNATIVA LÖSNINGAR**

Vid klyvning utökar varje delägare sin andel i en av klyvningslotterna i utbyte mot att hen avstår alla sina andelar i alla andra klyvningslotter. Förslagen i avsnitt 6.2 bygger på synsättet att det är utökningen av ägarandelen som utgör förvärvet som ska beskattas, utan hänsyn till de andelar som den skattskyldige samtidigt avstått i de andra klyvningslotterna.

Ett tänkbart alternativ hade varit att endast betrakta eventuell nettoökning som ett skattepliktigt förvärv. *Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* föreslog att förvärv genom klyvning skulle anses ske när tilldelningen överstiger delägarans andel i klyvningsfastigheten.<sup>190</sup>

<sup>190</sup> SOU 2017:27 s. 311–313.

Förslaget innebär således att endast nettoökningen beskattas. I författningskommentaren till föreslagna lagändringar vidareutvecklas resonemanget:

Skulle parterna [...] under klyvningsförrättningen komma överens om att förvärvaren ska få större del av ursprungsfastigheten än som svarar mot dennes andel, får förvärvet [...] anses ha skett som en del av fastighetsbildningen och stämpelskatt kan åsättas med dennas fullbordan som grund.<sup>191</sup>

Utredningen föreslog vidare att skattens storlek skulle fastställas på samma sätt som för närvarande gäller vid köp, byten och andra förvärv.<sup>192</sup> En sådan ordning skulle enligt Utredningen innebära att ersättningen i en förrättning motsvarar köpeskillingen vid köp. Detta skulle åstadkommas genom att 9–10 §§ stämpelskattelagen utsträcktes till att också omfatta förvärv genom klyvning.<sup>193</sup>

Lantmäteriet anser dock att Utredningens förslag i den delen leder till ett antal problem.

### 1. En graderingsvärdering krävs för att avgöra vem som gjort ett förvärv

Enligt Utredningens förslag skulle förvärv genom klyvning anses ske när tilldelningen överstiger delägarens andel i klyvningsfastigheten. En överenskommelse om avsteg från bestämmelserna om tilldelning i 11 kap. 4 § fastighetsbildningslagen avser avvikelser från huvudregeln att klyvningslotternas *graderingsvärde* ska motsvara delägarens andel i klyvningsfastigheten.

Den delägare som medger en negativ avvikelse från sin ägarandel vid graderingsvärderingen avstår egendom, enligt Utredningens synsätt. Samma delägare kan dock på grund av likvidvärderingen<sup>194</sup> bli skyldig att *betala* ersättning i förrättningen.

I sådana fall kommer den delägare som skatterättsligt anses ha *avyttrat* egendom att *betala* ersättning. Detta innebär att den delägare som skatterättsligt anses ha *förvärvat* egendom kommer att *ta emot* ersättning.

*Exempel.* En klyvningsfastighet har en byggrätt som tillåter två bostadshus, men bara ett bostadshus har uppförts. Fastigheten ägs av två personer med hälften var. Klyvning ska ske så att varje fastighet som nybildas blir varaktigt lämpad för sitt ändamål med hänsyn till belägenhet, omfång och övriga förutsättningar.<sup>195</sup> För att uppfylla kravet på lämplighet kommer den ena klyvningsloten att omfatta det befintliga bostadshuset och den andra den outnyttjade byggrätten.

Delägarnas yrkanden, överenskommelser och andra omständigheter kan leda till att den obebyggda klyvningsloten blir större än den bebyggda klyvningsloten. I ett sådant fall kommer delägaren som tilldelas den större klyvningsloten sannolikt att ha gjort ett förvärv enligt Utredningens synsätt:

<sup>191</sup> SOU 2017:27 s. 384. Texten behandlar frågan om hur beskattning bör ske när någon genom köp har förvärvat en andel i en fastighet med villkor om att andelen ska brytas ut (11 kap. 2 § FBL) och vid den efterföljande klyvningen medger avsteg från bestämmelserna om tilldelning. Ett sådant förfarande innebär att två olika sorters skattepliktiga förvärv skett: ett genom köp och ett genom klyvning, och det citerade avsnittet avser beskattningen av klyvningsförvärvet.

<sup>192</sup> SOU 2017:27 s. 311.

<sup>193</sup> SOU 2017:27 s. 313.

<sup>194</sup> En överenskommelse om avsteg från bestämmelserna om tilldelning behöver inte innefatta en överenskommelse om ersättning mellan delägare, jfr 11 kap. 9 § FBL. En likvidvärdering kan därför behöva genomföras även om parterna är överens om tilldelningen.

<sup>195</sup> 3 kap. 1 § FBL.

Den delägare vars klyvningslott får ett högre graderingsvärde än vad som svarar mot dennes andel i klyvningsfastigheten har gjort ett förvärv. Eftersom ersättningsbeslutet fattas på grundval av en likvidvärdering, som tar hänsyn till befintlig bebyggelse, kommer samma delägare dock att få ta emot ersättning. Motsvarande förhållande kan uppstå även i andra situationer.

Om delägarna träffar en överenskommelse om att göra avsteg från bestämmelserna om tilldelning innebär det typiskt sett att någon graderingsvärdering inte behövs för att genomföra klyvningen. En sådan överenskommelse formuleras oftast så att delägarna enas om var de nya gränserna ska gå och vem som ska tilldelas vilken lott.

Om någon graderingsvärdering inte behövs för att genomföra förrättningen, och delägarnas överenskommelse inte specificerar vilken lott som får ett graderingsvärde som överstiger ägarens andel i klyvningsfastigheten, går det inte att utläsa ur förrättningshandlingarna vem som gjort ett skattepliktigt förvärv.

I de klyvningar där delägarna kommer överens om att göra avsteg från bestämmelserna om tilldelning krävs således en graderingsvärdering för att fastställa vem som gjort ett skattepliktigt förvärv. En sådan graderingsvärdering behövs inte i förrättningen och måste således genomföras och bekostas utanför denna.

För att det ska vara möjligt att räkna ut avvikelserna mellan graderingsvärdet för varje delägars klyvningslott och dennes andel i klyvningsfastigheten måste samtliga lotter värderas. Det inbördes förhållandet mellan lotternas graderingsvärden avgör vem eller vilka delägare som gjort förvärv och storleken på dessa förvärv.

Behovet av flera graderingsvärden kan förmodas innebära en del praktiska problem vid beskattningen. Det kommer att ligga i samtliga delägars intresse att presentera värdeintyg där just deras förvärv framstår som så litet som möjligt. Med andra ord så gynnar det en delägare om dennes klyvningslott får ett så lågt graderingsvärde som möjligt medan övriga delägars klyvningslotter får så höga graderingsvärden som möjligt.

Det kan därför antas att delägarna vill presentera fler värdeintyg än vad som är nödvändigt för att identifiera vilka förvärv som skett. Om en fastighet klyvs i tre delar kan man således förvänta sig en uppsättning värdeintyg från varje klyvningslotsägare, det vill säga totalt nio värdeintyg.

Det är inte givet hur en utvärdering av motstridiga värdeintyg skulle göras. Denna effekt skulle uppstå även om marknadsvärden används istället för graderingsvärden.

## 2. Den ersättning som ska ligga till grund för skattens beräkning kan bli negativt

*Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* föreslog också att skattens storlek skulle fastställas på samma sätt som för närvarande gäller vid köp, byten och andra förvärv. Ersättningen som betalas i förrättningen skulle motsvara köpeskillingen vid köp.

Som beskrivits i föregående avsnitt kan en klyvning komma att genomföras så att den delägare som har gjort ett skattepliktigt förvärv mottar ersättning istället för att betala ersättning. En sådan situation innebär att den ersättning som ska användas som en av utgångspunkterna för skattens beräkning är negativ: Förvärvaren har mottagit ersättning.

## 3. Den ersättning som betalas i förrättningen avser inte det skattepliktiga förvärvet

På grund av reglerna om ersättningsposter i fastighetsbildningslagen och tillämpningen av avräkningsinstitutet är det svårt att knyta den ersättning som har betalats i förrättningen till ett visst skattepliktigt förvärv, jfr avsnitt 5.2.2.

## 4. Jämförelsevärden blir missvisande

*Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* föreslog att skattens storlek skulle fastställas på samma sätt som för närvarande gäller vid köp, byten och andra förvärv. Ersättning som betalades i förrättningen ansågs motsvara köpeskillingen vid köp.

Av stämpelskattelagen följer att ersättningen ska jämföras med taxeringsvärdet för året närmast före året för skattskyldighetens inträde. Det högsta av dessa värden anses vara egendomens värde. Skatten beräknas på detta värde.<sup>196</sup>

Vid klyvning bildas nya fastigheter. Eftersom fastigheterna är nybildade saknar de i regel taxeringsvärden för föregående år.

Om taxeringsvärde för föregående år saknas ska jämförelsen enligt stämpelskattelagen i stället göras med det taxeringsvärde som inskrivningsmyndigheten, med ledning av värdeintyg eller annan utredning, bedömer att egendomen hade vid tidpunkten för upprättandet av den handling på vilken förvärvet grundas.<sup>197</sup>

Det skulle i och för sig vara möjligt att ta fram ett taxeringsvärde för en klyvningslott. Taxeringsvärdet skulle emellertid inte kunna jämföras med den ersättning som lottens ägare har betalat i förrättningen eftersom lottens ägare också var delägare i klyvningsfastigheten och således bara har förvärvat en del av klyvningslotten, jfr resonemanget i avsnitt 6.2.2 ovan.

Frågan är då hur jämförelsevärdet ska beräknas. Lantmäteriet tolkar Utredningens förslag<sup>198</sup> så att en lika stor andel av klyvningslottens bedömda taxeringsvärde som motsvarar skillnaden mellan graderingsvärdet av

<sup>196</sup> 9 § SL.

<sup>197</sup> 9 § andra stycket SL.

<sup>198</sup> SOU 2017:27 s. 311–313.

förvärvarens klyvningslott och dennes andel i klyvningsfastigheten ska användas som jämförelsevärde.

Om graderingsvärdet av förvärvarens klyvningslott överstiger dennes andel i klyvningsfastigheten med 10 procent ska 10 procent av klyvningslottens taxeringsvärde användas som jämförelsevärde.

Det förefaller dock vara olämpligt att ställa ersättningen, som grundas på en likvidvärdering, mot ett jämförelsevärde som utgår från en graderingsvärdering. Till skillnad från likvidvärderingen tar graderingsvärderingen, som redogjorts för ovan, inte hänsyn till vissa faktiska omständigheter på klyvningsloten, till exempel befintlig bebyggelse. Jämförelsevärdet kommer i sådana fall inte att kunna användas som den nedre spärr för det beskattningsbara beloppet så som avsett, se avsnitt 5.2.3.

#### **Slutsats**

Antalet klyvningsförvärv kan förväntas bli färre med den definition av förvärv som *Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* föreslog än med den definition som redovisas i avsnitt 6.2.1. Trots detta så bedömer Lantmäteriet att övervägande skäl talar för att välja en annan lösning.

## 7 Förslagets konsekvenser

### 7.1 Inledning

I denna rapport föreslås att skyldigheten att betala stämpelskatt utvidgas till att omfatta förvärv av fast egendom med hjälp av vissa fastighetsbildningsåtgärder. Det rör sig om sådana förvärv som i rapporten har benämnts jordabalksförvärv, fastighetsregleringsförvärv och klyvningsförvärv.

I uppdraget ingår att Lantmäteriet ska beskriva konsekvenserna av förslagen i enlighet med förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Dessutom ingår att Lantmäteriet ska beskriva de offentligfinansiella effekterna, effekterna för Lantmäteriet och för parter i fastighetsbildningsärenden, effekterna för fastighetsindelningen och för planläggningen, samt effekterna på nybyggnation och fastighetsmarknaden, exempelvis gällande inlåsnings effekter.

### 7.2 Offentligfinansiella effekter

Stämpelskatten är av fiskal karaktär, dvs. det är en skatt vars funktion är att generera intäkter till staten för finansieringen av de gemensamma, offentliga utgifterna.

Stämpelskatt ska betalas till staten enligt lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (SL) för förvärv av fast egendom. Stämpelskatt för förvärv av tomträtter och beviljande av inteckningar är inte av intresse i denna rapport. Stämpelskatten är 1,5 procent för fysisk person och 4,25 procent för juridisk person. Skatten beräknas på köpeskillingen, om inte taxeringsvärdet för året närmast före det år då ansökan om lagfart beviljats överstiger köpeskillingen.

Intäkterna från stämpelskatten avseende förvärv av fast egendom beräknas för år 2021 uppgå till cirka 8,2 miljarder kronor.

De offentligfinansiella effekterna kan främst härledas till ett ökat uttag av stämpelskatt till följd av de förslag som läggs fram.

Förslagen bedöms leda till en inkomstförstärkning för staten på ca 0,3 till 1,0 miljarder kronor. Bedömningen bygger på uppgifter som Lantmäteriet har tagit fram under arbetet med rapporten. Tillvägagångssättet och ett antal slutsatser som Lantmäteriet har dragit i anslutning till detta redovisas i avsnitt 7.2.1. Det kan antas att vissa beteendeförändringar till följd av den förändrade regleringen kan påverka de offentligfinansiella förstärkningarna såväl på kort sikt som varaktigt.

#### 7.2.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT FÖR FRAMTAGANDE AV DATA

Lantmäteriet har inom ramen för arbetet med denna rapport gått igenom samtliga slutförda förrättningar som innehåller någon av fastighetsbildningsåtgärderna fastighetsreglering, klyvning eller sammanläggning som har registrerats under åren 2017–2019 i sex kommuner. De aktuella kommunerna är Eskilstuna, Järfälla, Krokoms, Osby, Partille och Västervik. De har valts ut i

syfte att representera ett lämpligt tvärsnitt av Sveriges 290 kommuner. Förrättningarna har analyserats i två moment: analys och beräkning av skatteintäkter samt beräkning av kostnader för inskrivningsmyndigheten.

Utöver de beskrivna åtgärderna har en inledande fallstudie gjorts. Denna har bestått av konstruerade exempel för att belysa vilka väsentliga frågeställningar utredningen har behövt hantera. Detta har haft två syften; dels att få underlag för konstruktionen av förslaget till nya regler, dels att få en redovisning som gör att rapporten återger en rättvisande bild av beskattningen på en individuell nivå. Fallstudien består av två delar; en för fastighetsregleringsförvärv och en för klyvningsförvärv. Redovisning sker i bilaga 1 och 2.

### 7.2.2 FALLSTUDIE

Fallstudien har omfattat olika typer av klyvningar, fastighetsregleringar och kombinationer av dessa åtgärder.

Slutsatser av fallstudien:

- Uttag av stämpelskatt kommer (relativt sett) att bli vanligare vid klyvningsförvärv än vid fastighetsregleringsförvärv.
- Beskattningsprocessen vid fastighetsbildningsförvärv kommer att bli mer komplicerad än beskattningsprocessen vid jordabalksförvärv.

Det som gör fastighetsbildningsförvärven mer komplicerade är att beskattningen i dessa fall inte kan grundas på en monetär ersättning som redovisas i en överlåtelsehandling eller i ett beslut. Beskattningen måste i stället alltid grunda sig på en värdering av den egendom som har förvärvats. Detta gäller i synnerhet egendom som har förvärvats genom fastighetsreglering eftersom den ofta kan komma att avse fastighetsdelar utan något fristående eget värde.

### 7.2.3 ANALYS OCH BERÄKNING AV SKATTEINTÄKTER

Analysen har omfattat slutförda förrättningar som innehåller någon av fastighetsbildningsåtgärderna fastighetsreglering, klyvning eller sammanläggning. Den har innefattat såväl bedömningar och slutsatser som beräkning av skatteintäkter från förvärv i de analyserade förrättningarna till följd av förslagen.

De data som analysen och beräkningarna har resulterat i har skalats upp för att ge ungefärliga värden på riksnivån. Detta har gjorts genom att multiplicera resultatet från de utvalda kommunerna med en faktor som motsvarar förhållandet mellan de utvalda kommunernas antal, folkmängd, landareal, taxeringsvärden och motsvarande värden för riket som helhet. De olika sätten att skala upp resultatet ger ett spann.

En första observation har varit att fastighetsbildningsåtgärden *avstyckning i kombination med sammanläggning* inte förekom i materialet. Slutsatsen av detta blir därför att åtgärden är ovanlig och att skatteintäkter från åtgärden torde bli försumbara.



*Klyvningsförvärv.* En andra observation har varit att fastighetsbildningsåtgärden klyvning var sparsamt förekommande i materialet. Endast ett 20-tal förrättningar noterades. Slutsatsen blir att åtgärden är relativt ovanlig i landet som helhet. Klyvningarna i utredningsmaterialet var dessutom av väldigt varierande karaktär. Den beräknade skatteintäkten per förrättning med åtgärden låg i intervallet 0–150 000 kronor.

I ett fall var omständigheterna sådana att det på goda grunder kan misstänkas att klyvningen skett i skatteundandragande syfte. En av sakägarna hade före förrättningen förvärvat och fått lagfart på en väldigt liten procentuell andel av fastigheten. Vid klyvningen tilldelas samma sakägare den absolut största och värdefullaste klyvningsloten med stöd av en överenskommelse. Skatteintäkten hade blivit 9,7 miljoner kronor. Det är avsevärt mer än skatteutfallet för de andra inventerade klyvningsfallen tillsammans. Ett fåtal fall kan således leda till betydande skatteintäkter. En generell stämpelskatteplikt kan förväntas leda till att klyvningsförvärv som sker enbart i syfte att undvika skatt upphör. Under förutsättning att förvärvet fortfarande genomförs, men istället som till exempel lagfartsförvärv, leder det fortfarande till skatteintäkter. Eftersom det är svårt att utifrån ett enstaka exempel uttala sig om hur vanligt förekommande det är med liknande fall i riket som helhet har detta enstaka fall dock inte tagits med i underlaget till tabell 1 och 2 nedan.

Tabell 1 visar de beräknade skatteutfallet med tillämpning av förslaget på identifierade klyvningsåtgärder i de undersökta kommunerna åren 2017–2019.

**Tabell 1. Skatteintäkter klyvningsförvärv i referenskommuner (kronor)**

År	2017	2018	2019
<b>Skatteintäkt</b>	380 000	206 000	45 000

*Källa: egna beräkningar.*

Det bör framhållas att siffrorna i tabellen är behäftade med vissa osäkerheter. Eftersom det har saknats uppgifter i förrättningsakterna som kunnat ligga till grund för en säker bedömning av beskattningsbara värden bygger dessa i stället på översiktliga och förenklade antaganden. Även förslagets bestämmelser om skattereduktion och undantag har tillämpats på ett schablonmässigt sätt, främst av tidsmässiga skäl då ett relativt stort antal förrättningar har gått igenom.

Siffrorna i tabell 1 har skalats upp i syfte att ta fram ett underlag för riket som helhet. Tillvägagångssättet har varit att ställa rikets kommuner i antal, folkmängd, landareal respektive taxeringsvärden för det samlade fastighetsbeståndet i relation till motsvarigheterna för referenskommunerna.

Tabell 2 visar sålunda det bedömda skatteuttaget i miljoner kronor från klyvningsförvärv i hela riket.

**Tabell 2. Skatteintäkter i klyvningsförvärv i hela landet (miljoner kronor)**

År	2017	2018	2019
Skatteintäkt	13 - 18	7 - 10	1,5 - 2

Källa: egna beräkningar

*Slutsatser klyvningsförvärv.* Tabell 2 visar en relativt stor variation av förväntat skatteuttag från år till år, vilket kan bero på det begränsade antalet klyvningar som beräkningarna utgått från. Tabellen visar även en relativt begränsad intäktsnivå, vilket bör relateras till de administrativa kostnader som uppstår i själva beskattningshandläggningen hos berörda myndigheter. Den aspekten gäller naturligtvis även de andra förvärvsformerna som förslaget avser. Härtill kommer att fastighetsägare i vissa fall kan komma att avstå från att ansöka om klyvning på grund av den utvidgade skattskyldigheten. Transaktionskostnaderna vid klyvningsförvärv (utöver eventuell skatt, även till exempel kostnader för värdeintyg och arbetskostnader för att ta ställning till eventuell skattskyldighet) torde kunna dämpa benägenheten att ansöka. Ett färre antal klyvningsförvärv leder naturligen till ett lägre skatteutfall.

Förslaget medför dock att klyvningsförvärv i skatteundandragande syfte inte längre kommer att ske i samma omfattning och med samma ekonomiska utfall som hittills. Sannolikt kommer sådana ”skattedrivna” förvärv i stället att genomföras i form av överlåtelser som lagfars med följden att de beskattas enligt den reglering som i SL som gäller idag.

*Förvärv med hjälp av fastighetsreglering.* Förvärv genom köp eller byte som inte leder till ansökan om lagfart utan i stället följs av en fastighetsreglering och förvärv som sker direkt genom fastighetsreglering (fastighetsregleringsförvärv) har större potential att generera skatteintäkter än klyvningsförvärv.

En mycket stor andel av fastighetsregleringarna i referenskommunerna har gjorts i gles- och landsbygdskommuner och berör överföringar av hela eller större delar av jord- eller skogsbruksfastigheter. Ofta är situationen den att förvärvaren äger en grannfastighet eller närliggande fastighet med samma ändamål som den avstående fastigheten. Ofta kan åtgärden också anses ingå som ett led i en fortgående rationalisering av fastighetsindelningen eller ägostrukturen på individuellt initiativ. Det är tydligt att frånvaron av skatteplikt många gånger måste ha varit den drivande kraften för förvärvaren att välja fastighetsreglering i stället för lagfartsförvärv.

Tabell 3 visar hur många sådana fastighetsregleringsärenden som förekom bland de genomgångna förrättningarna i referenskommunerna.

**Tabell 3. Fördelningen av förvärvssätt i berörda fastighetsregleringsförrättningar i referenskommunerna**

Årtal	2017		2018		2019	
Förvärvssätt	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv
Antal	43	20	41	21	61	14

Källa: egna beräkningar

Förslaget innebär att förvärvsformen jordabalksförvärv som inte följs av lagfartsansökan utan av ansökan om fastighetsbildning kommer att omfattas av reglerna i SL, medan de förvärv som i rapporten benämns fastighetsregleringsförvärv beskattas enligt andra regler. Av denna anledning särredovisas de två förvärvstyperna i tabell 3. Eftersom en viss överlappning kan föreligga på så sätt att en förrättning kan innehålla både jordabalksförvärv och fastighetsregleringsförvärv redovisas inte det totala antalet för sig.

Det bör framhållas att tabell 3 redovisar antal ärenden och inte antal förvärv. Eftersom flera förvärv kan förekomma i samma förrättning kan antalet förvärv som skulle ha varit föremål för beskattning vara avsevärt högre.

Vidare bör framhållas att samma osäkerhetsfaktorer som redovisades ovan för klyvningsförvärv också gäller här. Det gäller särskilt fastighetsregleringsförvärven. Det verkliga antalet förrättningar med åtgärden fastighetsreglering är mycket större än vad som framgår av tabellen. En omfattande gallring har nämligen skett i syfte att identifiera de förrättningar som har innehållit beskattningsbara förvärv. Förrättningar som i det väsentliga har avsett åtgärder som inte omfattas av skatteplikt, förrättningar där det inte har varit möjligt att utreda vilka förvärv som förekommit och förrättningar där det inte har gått att bedöma beskattningsbara värden har sorterats ut och ingår inte bland de redovisade siffrorna.

Tabell 4 visar antalet berörda fastighetsregleringsförrättningar i hela landet.

**Tabell 4. Antalet berörda fastighetsregleringsförrättningar i hela landet**

Årtal	2017		2018		2019	
Åtgärd	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv
Antal	1500–2000	700–1000	1500–2000	700–1000	2000–3000	500–700

Källa: egna beräkningar.

Tabell 5 visar det bedömda skatteuttaget i miljoner kronor från skattepliktiga förvärv som skett i samband med fastighetsregleringsförrättning, det vill säga både jordabalksförvärv som följs av fastighetsreglering och fastighetsregleringsförvärv, i referenskommunerna.

**Tabell 5. Skatteintäkter från fastighetsregleringsförrättningar i referenskommunerna (miljoner kronor)**

Årtal	2017		2018		2019	
<b>Åtgärd</b>	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv
<b>Belopp</b>	14,9	5,5	7,5	5,3	8,2	1,3

*Källa: egna beräkningar.*

På grund av de osäkerhetsfaktorer som har angetts ovan blir uppskattningen av storleken på skatteutfallet tämligen osäkert. En betydande andel av ärendena ovan skulle troligen inte ha genomförts på samma sätt med den föreslagna regleringen utan i stället ha genomförts som lagfartsförvärv. Inte minst gäller detta den andel som genomförs i skatteundandragande syfte. I båda fallen kommer stämpelskatt att utgå, men om handläggningstiderna och administrationen hos lantmäterimyndigheten är mer omfattande vid fastighetsregleringar kan lagfartsförvärv komma att väljas. Detta påverkar dock inte företagens skattekostnad i någon större utsträckning. Förslaget kan även komma att leda till beteendeförändringar som innebär att vissa förvärv inte alls genomförs.

Analysen av förrättningarna i referenskommunerna innehåller även en grov uppskattning av hur de beräknade skatteintäkterna fördelar sig mellan olika rättssubjekt (fysiska och juridiska personer).

Tabell 6 visar fördelningen mellan fysiska och juridiska personer av de bedömda skatteintäkterna från fastighetsregleringsförvärven. Siffrorna har skattats upp till landet som helhet.

**Tabell 6. Skatteuttag vid fastighetsregleringsförvärv juridiska respektive fysiska personer i hela landet (miljoner kronor)**

Årtal	2017		2018		2019	
<b>Rättssubjekt</b>	Juridiska	Fysiska	Juridiska	Fysiska	Juridiska	Fysiska
<b>Belopp</b>	600–850	80–120	350–500	100–130	200–300	100–150

*Källa: egna beräkningar*

Lantmäteriet har valt att inte redovisa motsvarande siffror som i tabell 6 när det gäller klyvningsförvärv eftersom följderna av förslaget bedöms bli att det inte längre kommer att finnas samma skattemässiga fördelar för juridiska

personer. De ovan redovisade siffrorna avseende skatteintäkter från klyvningsförvärv kan därför antas komma i princip uteslutande från fysiska personer. Intäkterna från klyvningar bedöms bli så små i förhållande till intäkterna från fastighetsregleringarna att det inte tillför något att lägga dem till de redan grovt uppskattade siffrorna i tabell 7.

Lantmäteriet har inte haft tillgång till uppgifter som har gjort det möjligt att dela upp det bedömda skatteuttaget på olika slags juridiska personer (bolag, föreningar, stiftelser och så vidare).

Tabell 7 visar det bedömda skatteuttaget i miljoner kronor från fastighetsregleringsförrättningar i hela landet.

**Tabell 7. Skatteintäkter i miljoner kronor från fastighetsregleringar i hela landet**

Årtal	2017		2018		2019	
Åtgärd	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv	Jordabalksförvärv	Fastighetsregleringsförvärv
Belopp	520– 730	190– 270	260– 370	180– 260	290– 400	40–70

Källa: egna beräkningar

Det totala skatteuttaget per år. Sammantaget bedöms skatteuttaget för a) förvärv genom köp eller byte som inte leder till ansökan om lagfart utan i stället följs av en fastighetsregleringsåtgärd, b) förvärv som sker direkt genom fastighetsreglering (fastighetsregleringsförvärv) och c) klyvningsförvärv hamna inom intervallet 0,3–1,0 miljarder kronor.

#### 7.2.4 EFFEKTERNA FÖR FASTIGHETSINDELNINGEN

Förslaget kan komma att motverka fastighetsbildning som syftar till att åstadkomma en mer ändamålsenlig fastighetsindelning. Förslaget om en generell skattereduktion syftar till att motverka detta. Reduktionen verkar skattebefriande för fastighetsbildningsförvärv av fast egendom som görs av privatpersoner upp till ett värde av en miljon kronor. Detta innebär att fastighetsindelingsförbättrande åtgärder, som avser begränsade delar av fastigheter, oftast kommer att vara skattebefriade också i fortsättningen. Det är fallet i stora delar av riket och i många situationer. Exempel på detta är markbyten som görs i syfte att justera fastighetsgränser som inte är ändamålsenliga.

Reduktionen innebär emellertid inte någon skattebefrielse för fastighetsregleringsförvärv som avser större rationaliseringar av enskilda fastigheter. Med det avses här fastighetsregleringsförvärv som avser hela eller stora delar av fastigheter, vilket i områden med en fragmentiserad fastighetsindelning kan vara en angelägen åtgärd. Det är ett förhållande som kan sägas gälla för stora delar av svensk landsbygd.

Det är emellertid sannolikt svårt att skydda denna typ av åtgärd från skatt utan att gå utanför uppdragets ramar. Se vidare avsnitt 5.2.6 och 7.4.2.

Det innebär att i synnerhet förrättningar som avser sammanföring av jord- eller skogsbruksfastigheter till större enheter kan komma att minska betydligt i antal. I förhållande till det totala antalet fastigheter av denna typ som finns i hela landet är emellertid minskningen inte särskilt stor.

Med undantag av de så kallade omarronderingsområdena finns för närvarande inte några aktiva insatser eller styrmedel från staten eller annat allmänt organ för förbättring av fastighetsindelningen. Denna typ av rationalisering och fastighetsutveckling sker därför huvudsakligen på enskilt initiativ. Om den utveckling som förslaget kan antas medföra i denna del inte anses önskvärd kan rationaliseringen stimuleras på annat sätt.

För den enskilde kan, förutom skatten i sig, de kostnader för värdeintyg med mera som förslaget kommer medföra ha en avkylande effekt i strävan att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning och ett effektivare markutnyttjande. I synnerhet kan det antas gälla när bestämmelserna är nya. Konsekvenserna kan i inledningsskedet antas medföra en viss oförutsebarhet för skattekollektivet. Detta kan, åtminstone i viss mån, motverkas genom en informationsinsats, i vilken kan ingå kompetensutveckling för berörd personal inom berörda myndigheter.

### 7.3 Konsekvenser för fastighetsföretagen

Fastighetsmarknaden är inte homogen och förslagen kommer att påverka vissa fastighetsföretag mer än andra. Stämpelskatten är en omsättningsskatt och kostnaden för skatten blir således större för fastigheter med hög omsättningstakt. På motsvarande sätt är förslagets påverkan liten på fastighetsföretag som förvaltar fastigheter och endast i liten utsträckning avyttrar och förvärvar fastigheter.

Generellt kan sägas att efterfrågan på fastigheter är större i storstadsområdena där också priserna är högre. Dock är markutbudet begränsat och det långsiktiga fastighetsbeståndet kan vara relativt statiskt. Det är således svårt att med säkerhet säga något om den geografiska spridningen på de fastighetsföretag som i större utsträckning påverkas av förslaget än andra. Effekterna blir dock större på marknader med hög transaktionstakt och stark värdeutveckling. Detta, och att skatten blir noll för förvärv av egendom med låga värden, givet förslaget på skattereduktion vid fastighetsbildningsförvärv, talar för att fastighetsföretag med många objekt i storstadsområden i större utsträckning kommer att påverkas av skatten. Denna slutsats stärks av Lantmäteriets undersökning av fem kommuner inom ramen för myndighetens deltagande i *Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet*, som indikerade att skattedrivna förrättningar med stora värden är vanligare i storstadskommuner.

Nämnda utredning kom i sin kartläggning och analys av fastighetsbranschens skattesituation bland annat fram till följande.

I affärer som motsvarar ungefär 88 procent av värdet på lagfartsövergångar under 2013 och 2014 har det genom att koppla Lantmäteriets data till FRIDA-databasen varit möjligt att identifiera köparens branschtillhörighet. Bland dessa stod bolag inom fastighetsbranschen för nästan 59 procent av den totala [stämpel]skatten. Näst störst andel stod byggbranschen för med ungefär 16 procent.<sup>199</sup>

Utifrån de beräkningar av skatteutfallet som har redogjorts för ovan, avsnitt 7.2.3, och under antagandet att fastighetsbranschen står för hälften av skatteintäkterna, skulle det innebära en kostnadsökning på 150 miljoner–500 miljoner kronor för fastighetsföretagen. Härtill kommer övriga transaktionskostnader (värdeintyg, personal etc.). På den statsfinansiella sidan kan konstateras att en betydande andel av skatteuttaget kommer att genereras av fastighetsföretagen.

En utvidgad stämpelskatt kommer troligen att kapitaliseras i priset på fastigheter. Priset blir då lägre och investeringar i fastigheter blir mindre attraktiva. Kommersiella fastigheter kan också förväntas ha en högre priselasticitet än bostadsfastigheter, något som gör att den minskade attraktiviteten kan få genomslag i form av lägre efterfrågan på fastigheter och i förlängningen ett minskat byggande.

Detsamma gäller om stämpelskatten räknas in i transaktionskostnaderna för en affär, det vill säga en utökning av skatteplikten leder till ökade transaktionskostnader vid omsättning av fastigheter som i sin tur leder till ökade markpriser. Den ökande likabehandlingen mellan olika typer av fastighetsaffärer och fastighetsägare som förslaget kan förväntas leda till skattemässig neutralitet mellan stämpelskatt på lagfartsförvärv och förvärvsformerna som omfattas av förslaget – kan å andra sidan ha positiva effekter på fastighetsmarknaden i form av ökad konkurrens och en effektivare marknad.

Sammanfattningsvis kan konstateras att även om fastighetsbranschen är den bransch som påverkas mest av förslagen bedöms effekterna vara relativt små för fastighetsföretagen som bransch.

## 7.4 Konsekvenser för övriga företag

### 7.4.1 BYGGFÖRETAGEN

I den utsträckning ett företag i byggbranschen köper, utvecklar och säljer fastigheter är konsekvenserna av förslagen desamma som för ett fastighetsföretag. Skatteuttaget till följd av förslagen kommer att träffa byggbranschens fastighetsförsäljningar på samma sätt som fastighetsbranschens. *Utredningen om vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* kom fram till att byggbranschen stod för ungefär 16 procent av stämpelskattekostnaderna under 2013 och 2014.<sup>200</sup>

<sup>199</sup> SOU 2017:27 s. 101

<sup>200</sup> Ibid.

Utifrån analysen av förrättningarna i de sex referenskommunerna bedömer Lantmäteriet att de förvärv som framförallt kommer att beskattas är förvärv av exploateringsmark genom fastighetsreglering. De vanligaste objekten, som också representerar de största värdena, är objekt belägna i storstadskommuner och i expansiva kommuner. Enligt en försiktig uppskattning kommer förslaget att leda till att ca 10 procent av skatteintäkterna kommer från sådana förvärv. De ökade skatteintäkterna skulle då motsvara en kostnadsökning på 30 miljoner–100 miljoner kronor per år för byggföretagen.

Förutom de rena skattekonsekvenserna påverkas byggbranschen av den efterfrågan de möter. Om skatteuttaget från fastighetsbranschen ökar kan efterfrågan på fastigheter minska, något som skulle kunna påverka byggbranschen negativt. En utvidgad stämpelskatt kan också påverka lönsamheten för byggföretag att uppföra och sälja nya byggnader.

När en bransch får ökade kostnader är det naturligt att sysselsättningen i branschen går ner. Ett ökat uttag av skatt kan också påverka lönsamheten av att uppföra och sälja nya byggnader, med ett minskat utbud av fastigheter av den typen som resultat. Detta kan i sin tur medföra att sysselsättningsgraden i branschen blir lägre.

För närvarande synes dock bygg- och anläggningsbranschen ha ett starkt konjunkturläge med stabil eller något ökande sysselsättningsgrad.<sup>201</sup> Även om det finns ett antal omvärldsrelaterade osäkerhetsfaktorer på både kort och lång sikt bedömer Lantmäteriet sysselsättningseffekterna av de föreliggande förslagen för byggbranschen som helhet därmed som små.

Marköverföringar och överlåtelse som tidigare har kunnat genomföras med åtgärden fastighetsreglering kan komma att påverkas eftersom de nu blir skattepliktiga om rapportens förslag genomförs.

Fastighetsregleringsförvärv är inte det normala tillvägagångssättet vid överlåtelse av exploateringsmark eller tomtmark för nyproduktion av bostäder, lokaler eller andra anläggningar.

Det går att beräkna hur stora fördyringar som kan förväntas för nybyggnadsprojekt i vilka det ha varit möjligt att använda fastighetsreglering för att undgå stämpelskatt. Kostnadsökningen påverkar exploateringskalkylerna, vilket i sin tur kan bidra till att projekt som ligger på gränsen till att bli lönsamma riskerar att senareläggas eller inte bli av.

Det är svårt att bedöma hur stor betydelse förslaget kan få på all nyproduktion. En utvidgning av skatteplikten måste sannolikt samverka med ett antal andra faktorer för att det ska få en påtagligt negativ och mätbar effekt.

Storleken på kostnadsökningen för ett projekt som förslaget innebär är beroende av värdet på förvärvat mark. Ett exempel med exploatering av flerbostadshus får belysa hur stora fördyringarna kan bli. Beroende på värdet av marken (2 000–12 000 kronor per kvadratmeter av lägenhetsarean) och överlåtelsepriserna, kan skatten påverka produktionskostnaden med normalt

---

<sup>201</sup> Se Byggföretagens konjunkturrapport, oktober 2021, s. 5: [BK2\\_2021\\_10\\_18-1.pdf \(byggforetagen.se\)](#)



85–510 kronor per kvadratmeter av lägenhetsarean, vilket motsvarar en fördyring med 6 000–36 000 kronor för att producera en lägenhet på 70 kvm.

Det ska jämföras med den totala produktionskostnaden för lägenheten som kan beräknas till 2,27–2,52 miljoner kronor. Stämpelskatten motsvarar 0,3 – 1,4 procent av den totala produktionskostnaden. I det här sammanhanget bör naturligtvis poängteras att alla fördyringar är till nackdel för både producenter och konsumenter.

Mot bakgrund av att kostnadsökningen är relativt låg och att producenterna förmodligen kan vältra över en stor del av den på konsumenterna, bedömer Lantmäteriet att införande av stämpelskatt på fastighetsregleringar inte kommer att få någon påtagligt negativ effekt för nyproduktionen av bostäder.

När det gäller lokaler för handel eller kontor kan stämpelskatten för överföring av mark utgöra en både högre och lägre andel av de totala produktionskostnaderna än det intervall som angavs för bostäder. Det är vanligen en något större spännvidd på markvärdena och produktionskostnaderna varierar mer; De är lägst för vissa lager- och handelsbyggnader och högst för mer exklusiva kontorsbyggnader. Trots att stämpelskatten kan motsvara 0,2 – 2,0 procent av den totala produktionskostnaden för fastigheter bebyggda med lokaler, anser Lantmäteriet att det endast kommer att få marginell effekt på nyproduktionen av lokaler.

Inlåsnings effekter påverkar rörligheten på bostadsmarknaden negativt. Om det är dyrt att flytta till eller från en viss typ av bostad väljer hushåll nämligen i större utsträckning att bo kvar, med inlåsnings effekter som följd. Ett dåligt utnyttjande av det befintliga bostadsbeståndet och ett för lågt nybyggande förstärker inlåsnings effekterna. Boenderelaterade skatter – såsom stämpelskatt – kan påverka rörligheten.<sup>202</sup>

Eftersom en skatt på förvärv genom fastighetsbildning har bedömts få begränsade effekter på nyproduktionen, torde det inte heller uppstå några ökade inlåsnings effekter på bostadsmarknaden.

#### 7.4.2 JORD- OCH SKOGSBRUK

Förslaget om utvidgning av stämpelskatteplikten respektive -skyldigheten avseende tre förvärvsformer kommer att beröra även jord- och skogsbruket.

1. förvärv genom köp eller byte som inte leder till ansökan om lagfart utan i stället följs av fastighetsbildning,
2. fastighetsregleringsförvärv, och
3. klyvningsförvärv

Lantmäteriet konstaterar att behovet av strukturrationaliseringar genom fastighetsbildningsåtgärder är särskilt framträdande inom jord- och skogsbruket. I 6 § 2 SL finns också ett särskilt undantag avseende jord- och skogsbrukets yttre rationalisering.

<sup>202</sup> SOU 2015:48, bilaga 3, s. 33

Föreliggande förslag innehåller inte något motsvarande undantag avseende fastighetsbildningsförvärven (fastighetsreglering och klyvning). Frånvaron av nämnda undantag i de fallen bedöms få små effekter på jord- och skogsbruket eftersom undantaget redan idag sällan tillämpas och har en begränsad effekt på den rationalisering som sker genom att hela eller större delar av jord- eller skogsbruksfastigheter förvärvas genom fastighetsreglering. Det samma gäller om byte sker för att åstadkomma en lämpligare fastighetsindelning. Annorlunda hade det förhållit sig om satsen ”byte i den mån ersättningen utgörs av annan fast egendom” togs bort, se vidare avsnitt 6.2.4.

Lantmäteriets förslag kommer sannolikt att medföra en betydande förändring av benägenheten att ansöka om förrättning. Antalet förrättningar som sker för att förvärva hela eller större delar av jord- eller skogsbruksfastigheter genom fastighetsreglering och som syftar till rationalisering kommer sannolikt att minska betydligt. Det gäller i synnerhet överföring av hela fastigheter. Dessa förvärv bedöms i fortsättningen i stor utsträckning ske genom köp som lagfars. En viss minskning i omsättningen av fastigheter kan också tänkas ske genom att sådana förvärv inte längre blir av.

Mindre rationaliseringar bedöms dock fortgå i oförändrad omfattning på grund av den föreslagna skattereduktionen.

Konsekvenserna torde bli att brukningsenheterna i större utsträckning än idag delas upp i flera fastigheter trots att de har samma ägare, vilket kan ge viss ökad administration för den enskilde och för myndigheterna samt komplicera framtida arvskiften, överlåtelse, rättighetsupplåtelse och inteckningsförhållanden. Det kan dock finnas medel för att motverka detta antingen genom riktade undantag från beskattning eller andra medel, se vidare avsnitt 5.2.6.

Slutligen bör konsekvenserna för möjligheten att genomföra generationsskiften på ett ändamålsenligt sätt beröras. Betydelsen för jord- och skogsbruket av ändamålsenliga generationsskiften är stor eftersom en väsentlig del av tillgångarna i branschen utgörs av fast egendom. En generell skatt på förvärv genom fastighetsbildning, så som den är utformad i denna rapport, kan förväntas medföra ökade skatte- och administrativa kostnader när de berörda förvärvsformerna används för genomförandet. Kostnaderna bedöms totalt för branschen bli små eftersom antalet förvärv för generationsskiftesändamål torde vara litet i förhållande till det totala antalet förvärv av aktuellt slag inom jord- och skogsbruket. Härtill kommer att den skattereduktion som föreslås kan förväntas dämpa skattebördan väsentligt och i många fall reducera uttaget till noll.

#### **7.4.3 ÖVRIGA FÖRETAG**

Bland övriga branscher som berörs kan nämnas energisektorn och då framför allt vattenkraftsbolagen. Ägarförhållandena kan där vara sådana att de behöver förenklas, något som skulle kunna innebära en rationalisering. Det kan exempelvis handla om att samtliga vattenkraftsstationer i samma vattenområde bör innehas av samma ägare, vilket kan ske genom bytesaffärer. Att införa stämpelskatt på förvärv genom fastighetsbildning enligt förslagen i

denna rapport kan medföra att viljan att renodla och effektivisera ägandet minskar eftersom skattekostnaden kan befaras äta upp den förväntade vinsten av åtgärden. Bedömningen är dock att förslagen inte medför allvarliga konsekvenser på energiföretagens möjlighet att uppnå rationella ägarförhållanden.

Försäkringsbranschen är en annan bransch som i större utsträckning än andra handlar med fastigheter och därmed kan komma att påverkas av förslagen i något större omfattning.

Generellt kan alla företag som äger fastigheter komma att påverkas av de förändrade reglerna. Dock är det troligt att de allra flesta företag utanför de ovan beskrivna branscherna inte kommer att påverkas i någon betydande utsträckning. Fastighetsförsäljningar är bland dessa företag sällsynta och inte en del av den löpande verksamheten. Konsekvenser kan således uppstå för ett fåtal företag, men generellt bedöms effekterna på företag i andra branscher vara små.

## 7.5 Konsekvenser för små företag

Samtliga små företag som äger en fastighet kan påverkas av förslagen. Företag som regelbundet förvärvar fast egendom genomför fastighetsbildningar är dock sannolikt sällan små.

Förslaget innehåller en bestämmelse om skattereduktion. Reduktionen föreslås bli 350 000 kronor för juridiska personer. Det innebär att många förvärv som små företag gör kommer att få skatten reducerad. I det hänseendet kan anses att särskild hänsyn tagits till små företag vid reglernas utformning.

Det kan också konstateras att små företag i regel har mindre organisatorisk kapacitet, vilket kan innebära att kunskapen om hur fastighetsbildningsåtgärder kan genomföras för att undvika stämpelskatt är mindre. Det skulle kunna medföra att den utvidgade skattskyldigheten förbättrar konkurrenssituationen för små företag jämfört med stora.

Många av de små företag som genomför fastighetsbildningsåtgärder återfinns inom jord- och skogsbruket. Konsekvenser för dessa företag redogörs för i 7.4.2.

## 7.6 Konsekvenser för enskilda

Att skattebördan ökar, främst för företag i fastighets- och byggbranschen, skulle kunna innebära en högre kostnad för hushållen ifall den ökade skattekostnaden övervältras på företagens kunder. Det skulle exempelvis kunna ske genom högre hyror i det fastighetsbestånd som tillhör ett fastighetsbolag vars fastighetsbildningsåtgärd i och med förslagen beläggs med stämpelskatt.

Rent teoretiskt skulle förslaget, med antagande om övervältring, också kunna leda till högre priser på varor från jordbruket om skatteuttaget från den sektorn skulle öka. Jordbruksföretagen är dock ofta pristagare på

marknaden och kan därmed få svårt att övervältra den ökade skattekostnaden på konsumenterna.

En mindre andel om uppskattningsvis 10–20 procent av fastighetsbildningsåtgärderna genomförs av fysiska personer. De flesta utgörs sannolikt av enskilda näringsidkare, men även privatpersoner kan förekomma, exempelvis vid behov av klyvning för att upplösa ett samägande av en fastighet. Detta bör dock röra sig om engångsföreteelser och stämpelskatteuttaget blir i form av en engångseffekt. Många av de förrättningar som utförs av privatpersoner kommer sannolikt att ligga under det gränsvärde som gör att stämpelskatt i praktiken kommer att utgå.

Det bör här noteras att inkomster för individer och hushåll också påverkas via kapitalinkomster från juridiska enheter. Sammanfattningsvis bedöms de direkta effekterna av förslagen på hushållen vara små.

En uppskattning av storleken på den skatt som kommer att tas ut från fysiska personer har presenterats ovan. Med undantag för lantbruksfastigheterna kommer förslagen medföra ett begränsat skatteuttag vid fysiska personers förvärv. Detta eftersom dessa förvärv ofta omfattar egendom med relativt sett lägre och skattebeloppet då blir lågt. Den föreslagna skattereduktionen är högre för fysiska personer, än för juridiska, och fungerar som spärr mot beskattning av mindre förvärv. Med tanke på hur fastighetsstrukturen ser ut har fysiska personer, med undantag av lantbrukssektorn, dessutom ofta färre alternativ och möjligheter att genomföra fastighetsregleringsförvärv av egendom av större värde, än juridiska personer.

Det kan förväntas att fysiska personer oftare, relativt sett, kommer att behöva betala skatt vid klyvningsförvärv än vid fastighetsregleringsförvärv. En orsak är att vid klyvningsförvärv beskattas (andels)förvärv av hel fastighet, medan fastighetsregleringsförvärven oftast, i fortsättningen, bedöms komma att avse del av fastighet. En annan orsak är att klyvningar ofta avser bebyggda fastigheter, medan överföringar av del av fastighet genom fastighetsreglering ofta avser obebyggd mark. En annan bidragande faktor till att klyvningsförvärven kommer att avse högre värden är att beskattningen sker på underlag av marknadsvärdet för hel fastighet, medan vid fastighetsregleringsförvärv är det marknadsvärdeminskningen för avstående fastighet som utgör grunden. Undersökningen av förrättningar i sex kommuner pekar dock i riktning mot att antalet klyvningar i landet som helhet är försvinnande litet jämfört med antalet fastighetsregleringar.

Även i de fall skatteuttaget reduceras till noll eller nära noll finns det en risk att kostnaderna för intyg och administration bidrar till att förhindra genomförandet av fastighetsbildningsåtgärder som kan bedömas som önskvärda och förbättrar fastighetsindelningen.

## 7.7 Konsekvenser för kommuner och regioner

### 7.7.1 ALLMÄNT

Kommuner och regioner kan bli skattskyldiga enligt förslaget när de förvärvar fast egendom. Indirekt berörs kommunerna också av eventuell stämpelskatt som tas ut av kommunala bolag.

Bedömningen är dock att behovet av fastighetsregleringar inte är större i ett kommunägt fastighetsbestånd och det mesta talar för att kommunala fastighetsbolag inte använder fastighetsbildningsåtgärder i större utsträckning än privata företag. Effekterna på den offentliga sektorn bedöms således generellt sett vara små, men för enstaka kommunala fastighetsbolag kan regeländringarna få viss effekt.

Redovisningen av det bedömda skatteutfallet i avsnitt 7.2 omfattar också skattebetalningar från kommuner, kommunala bolag och regioner. Statens intäkter kommer därmed delvis att utgöras av medel från andra offentligt grättsliga subjekt. Det samlade offentligt grättsliga nettot blir därför lägre än det statliga. Lantmäteriet har emellertid ingen uppgift om hur stor denna avvikelse kan förväntas bli.

Kommuner, och kommunala bolag, är mycket aktiva aktörer i fastighetsbildningssammanhang. De förekommer ofta som förvärvare. Det innebär att de också gör fastighetsbildningsförvärv som kommer att föranleda skattskyldighet enligt Lantmäteriets förslag.

Regionerna är inte lika stora aktörer som kommunerna i detta sammanhang, men de förekommer. För regionerna uppstår således motsvarande effekter som för kommunerna, om än i mindre omfattning.

### 7.7.2 EFFEKTERNA FÖR PLANLÄGGNINGEN

Det föreligger ett starkt samband mellan omfattningen av byggverksamheten och omfattningen av den fysiska planering som kommunerna ansvarar för. Det innebär att om nybyggnationen påverkas så påverkas också planläggningen.

När det gäller direkta effekter förekommer redan idag att fastighetsägare begär att detaljplaner ska ändras i syfte att möjliggöra fastighetsbildning som kan antas vara föranledd av önskemål om att undvika stämpelskatt. Det gäller då förrättningar som annars inte skulle vara tillåtna på grund av hinderande bestämmelser i detaljplan. Främst rör det sig om bestämmelser som reglerar ändamål eller fastighetsindelning.

Om incitament att begära sådan fastighetsbildning minskar, eller inte längre finns, kommer på motsvarande sätt önskemål om ändring av detaljplaner att påverkas i samma riktning. Lantmäteriet anser att förslagen i denna rapport inte innebär några nya incitament som skulle motverka det. Dagens omfattning av planändringar av denna typ är mycket begränsad i förhållande till den totala volymen av planlägningsåtgärder i landet. Effekten av förslagen på den kommunala planlägningsverksamheten synes således bli begränsad eller mycket begränsad.

## 7.8 Sakägare i fastighetsbildningsärenden

Sakägare i fastighetsbildningsärenden är fysiska och juridiska personer. Konsekvenserna för sakägarna av föreslagna bestämmelser framgår av avsnitten ovan, se 7.3–7.7.

Minskningen av antalet förrättningar som förslaget förväntas leda till kan få vissa konsekvenser som berör sakägarna, se vidare avsnitt 7.9.

## 7.9 Konsekvenser för myndigheter

### 7.9.1 LANTMÄTERIET

#### Fastighetsinskrivningen

Lantmäteriet bedömer att förslagen om att beskatta jordabalksförvärv som följs av fastighetsbildning, se kapitel 4, kommer att kräva ytterligare resurser till Fastighetsinskrivningen<sup>203</sup>. Fler ärenden kommer att behöva hanteras. Delvis kommer dessa att vara av annan karaktär än idag och leda till ytterligare utredningsmoment vid handläggningen. Även en viss utveckling av tekniska stödsystem för handläggningen kommer att krävas.

Handläggningssystemet för Fastighetsinskrivningen behöver byggas ut så att det kan hantera beskattning av de jordabalksförvärv som följs av fastighetsbildning. Det inbegriper systemutbyggnad av kommunikationskanalerna mellan Fastighetsinskrivningen och lantmäterimyndigheterna.

Den ökade ärendehantering till följd av förslaget bedöms medföra behov av ytterligare ca 4,2 miljoner kronor årligen. Behovet av ytterligare medel till systemutveckling bedöms uppgå till ca 0,8 miljoner kronor.

Fastighetsinskrivningen bedöms behöva en förberedelse tid om ca 12 månader för att kunna ta emot de nya ärendena.

#### Fastighetsbildningsverksamheten

Ovan har framhållits att minskningen av antalet förrättningar kan leda till kortare köer och därmed till kortare väntetider för att få förrättningar genomförda och att minskningen på sikt kan påverka lokalisering och dimensionering av personal hos lantmäterimyndigheterna.

Minskningen av antalet förrättningar kan inte antas vara jämnt fördelad över landet. Kortare köer och väntetider för förrättningar är naturligtvis enbart av godo för lantmäterimyndigheternas kunder. Detsamma kan dock inte sägas om nedgången på sikt skulle leda till glesare lokalisering av myndighetskontor och påverka dimensioneringen av personal. Det kan medföra försämrade möjligheter att ge lokal service och på sikt eventuellt även påverka möjligheterna att utföra vissa moment i förrättningshandläggningen.

<sup>203</sup> Lantmäteriet är inskrivningsmyndighet enligt 19 kap. 3 § jordabalken, och även förvaltningsmyndighet för frågor om inskrivning enligt jordabalken, se 2 § förordningen (2009:946) med instruktion för Lantmäteriet. Fastighetsinskrivningen är den organisatoriska del av Lantmäteriet som ansvarar för dessa frågor.

Förrättningsverksamheten vid lantmäterimyndigheterna finansieras till övervägande del genom avgifter som tas ut med stöd i förordningen (1995:1459) om avgifter vid lantmåteriförrättningar, se avsnitt 5.2.7. Finansieringen av stödsystem och annan utveckling som krävs för att hantera rapportens förslag sker följaktligen inom ramen för de intäkter som förrättningsverksamheten genererar. Detta kan medföra en förändring av avgiftsnivåer.

Det krävs även en utbyggnad av ett system för hantering av fastighetsbildningsförvärven. Hur stora insatser som krävs kan inte besvaras inom ramen för denna rapport. Det beror på att något förslag på förfarande- och upp-bördsfrågor inte lämnas, se avsnitt 5.2.8 och 6.2.6.

### **7.9.2 DE KOMMUNALA LANTMÄTERIMYNDIGHETERNA**

De insatser som kommer att krävas hos lantmäterimyndigheterna för kompetensutveckling och systemutbyggnad berör inte bara Lantmäteriet, utan också de kommunala lantmäterimyndigheterna.

### **7.9.3 SVERIGES DOMSTOLAR**

Eftersom förslaget innebär en utvidgning av stämpelskatteområdet avseende förvärv av fast egendom kommer antalet beskattningsärenden att öka, varför fler överklaganden kommer att hamna i domstolarna. Eftersom den föreslagna regleringen avseende fastighetsbildningsförvärv är helt ny och på väsentliga punkter skiljer sig från nuvarande reglering i SL kan en viss osäkerhet vid tillämpningen förväntas till dess en etablerad praxis har vuxit fram. Detta torde rimligen innebära att antalet överklaganden når en topp tidigt för att sedan stabiliseras på en jämn nivå över tid.

Hur stor ökningen av mål hos domstolarna kommer att bli är mycket osäkert. Antalet överklaganden av inskrivningsmyndighetens beslut avseende alla ärendetyper är dock ca 25 i månaden, vilket ska sättas i relation till de ca 45 000 ärenden som inkommer varje månad. Utifrån dessa siffror kan antalet överklaganden inte förväntas påverka domstolarna annat än i mycket liten utsträckning.

## **7.10 Förslagets överensstämmelse med EU-rätten**

Förslaget avser beskattning på omsättningen av fast egendom inom Sveriges gränser och är således nationell; gränsöverskridande situationer kan inte förutses. Lantmäteriet anser därför att förslaget inte innebär att regleringen går utöver vad som följer av Europeiska unionens lagstiftning.

Det kan visserligen konstateras att en utvidgad beskattning medför kostnader och att dessa kostnader i någon mening skulle kunna påverka olika verksamheters möjligheter att uppfylla krav som EU-rätten ställer, till exempel beträffande produktion av viss andel förnybar energi. Givet det relativt begränsade skatteuttaget som förslaget totalt sett innebär för olika branscher samt avståndet mellan beskattning och sådana effekter anser Lantmäteriet att sambandet är så svagt att indirekta effekter kan bortses från vid bedömningen av om förslaget stämmer överens med EU-rätten.

## 7.11 Konsekvenser för sysselsättning och offentlig service

Det är oklart vad effekten av förslagen är för nybyggnationen i Sverige. Beror på hur efterfrågan på fastigheter påverkas, hur utbudet från det befintliga beståndet förändras och hur skattesituationen kommer att se ut vid nybyggnation kan den öka eller minska. En minskning av nybyggnation av bostäder kan i vissa fall innebära en minskning av utbyggnaden av offentlig service.

## 7.12 Fördelnings- och jämställdhetseffekter

Fördelnings- och jämställdhetseffekterna visar hur inkomster för individer och hushåll i befolkningen påverkas av regeländringarna. Effekterna kan vara direkta, som för privatpersoner eller enskilda näringsidkare, eller indirekta, genom ägande av företag. Exempel på direkta effekter är ökade kostnader vid fastighetsbildningsförvärv av jord- och skogsbruksmark. Förvärvaren är i en sådan situation ofta en fysisk person och enskild näringsidkare.

Det övergripande målet för jämställdhetspolitiken är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Det övergripande målet eftersträvas genom sex delmål och det delmål som har störst betydelse för dessa förslag är det som rör ekonomisk jämställdhet.

Delmålet om ekonomisk jämställdhet omfattar bland annat företagande, genom att kvinnor ska ha samma möjligheter som män att starta och driva företag som kan växa och generera en inkomst. Män äger och driver företag i större omfattning än kvinnor och av den anledningen påverkas män i större omfattning än kvinnor av förslagen. Då förslagen medför ökade kostnader för företagen förväntas män indirekt påverkas negativt i större omfattning av förslagen än kvinnor.

Fördelningseffekterna följer ett likartat mönster då personer med relativt högre inkomster och större tillgångar också äger och driver företag i större utsträckning än personer med lägre inkomster. Dock förväntas fördelningseffekterna bli små.

## 7.13 Konsekvenserna för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen

Någon koppling mellan förslaget och de integrationspolitiska målen har inte identifierats.



## 8 Författningskommentar

### 8.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter

#### 1 §

Paragrafen moderniseras språkligt i *första stycket* genom att ”skall erläggas” ersätts med ”ska betalas”. För att markera att förvärv av fast egendom som sker genom fastighetsbildning, dvs. fastighetsregleringsförvärv och klyvningsförvärv, inte omfattas av lagen har ett förtydligande införts genom hänvisning till 4 §.

*Andra stycket* är nytt och hänvisar till att stämpelskatt på förvärv som sker genom fastighetsbildning regleras i lagen (xx:xx) om stämpelskatt vid fastighetsbildning .

Förslaget behandlas i avsnitten 5.2.9 och 6.2.7.

#### 9 §

Paragrafen moderniseras språkligt genom att ”skall” i förekommande fall ersätts med ”ska”.

*Femte stycket* är nytt och reglerar hur sådan ersättning som ska betalas med anledning av lantmäterimyndighetens beslut enligt reglerna i 5 kap. 16 § fastighetsbildningslagen ska hanteras. Har ett sådant beslut fattats ska ersättningen läggas till köpeskillingen, dock inte till den del ersättningen avser ränta.

Lantmäterimyndighetens beslut om sådan ersättning får betydelse för skattens beräkning när ett sådant skattepliktigt förvärv som avses i 4 § 1 följs av fastighetsreglering istället för av ansökan om lagfart.

Lantmäterimyndigheten ska fatta ett sådant beslut om ersättning om en fastighet som svarar för en fordran genomgår värdeminskning genom fastighetsreglering. Fordringshavarna kan medge att fastighetsregleringen genomförs utan något sådant ersättningsbeslut fattas. Lantmäterimyndigheten kan även göra bedömningen att regleringen är väsentligen utan betydelse för någon rättsägare. I annat fall ska lantmäterimyndigheten värdera fastigheten och fatta beslut om att förvärvaren ska betala ersättning motsvarande den värdeminskning som fastigheten genomgår till Lantmäteriet. Ersättningen fördelas enligt reglerna i utsökningsbalken (1981:774).

Den ersättning som betalas ut till fordringshavarna enligt ovanstående förfarande går till säljarens fordringshavare för avräkning på säljarens lån. Även om pengarna inte betalas ut direkt till säljaren kommer de alltså säljaren tillgodo. Köparen blir således skyldig att betala dels köpeskillingen, dels ersättningen som ska fördelas till fordringshavarna. Eftersom båda beloppen kommer säljaren till godo utgör de tillsammans det totala vederlaget för den förvärvade egendomen. Bestämmelsen i femte stycket tillser därför att den

ersättning som lantmäterimyndigheten enligt reglerna i 5 kap. 16 § fastighetsbildningslagen fattat beslut om läggs till köpeskillingen när värdet av egendomen enligt 8 § ska bestämmas.

Förslaget behandlas i avsnitt 4.2.3.

#### 25 §

Genom tillägg i *första stycket, punkten a)* regleras tidpunkten för skattskyldigheten när köp och byte av fast egendom inte resulterar i ny lagfart på grund av att den förvärvade egendomen ingår i en förrättning, vars syfte är att sammanföra den förvärvade egendomen med en redan lagfaren fastighet. Den händelse som ska utlösa skattskyldighet, beviljande av ansökan om inskrivning, inträffar aldrig i en sådan situation.

Enligt tillägget inträder skattskyldigheten för ett sådant förvärv istället när fastighetsbildningen avseende förvärvet är fullbordad. Fastighetsbildning är fullbordad när uppgift om åtgärden har förts in i fastighetsregistrets allmänna del, se 1 kap. 2 § andra stycket FBL.

De fastighetsbildningsåtgärder som kan användas för att sammanföra den förvärvade egendomen med en redan lagfaren fastighet är fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL eller sådan sammanläggning i kombination med avstyckning eller klyvning som avses i 12 kap. 1 § andra stycket FBL.

Vad gäller fastighetsreglering och klyvning kan parterna under förrättningen komma överens om att förvärvaren ska få större del av ursprungsfastigheten än vad som omfattas av köpet eller bytet. I sådana fall får förvärvet i den delen anses ha skett som en del av fastighetsbildningen och stämpelskatt utgår således inte enligt SL eftersom fastighetsbildningsförvärv inte är skattepliktiga enligt SL, utan enligt lag (xx:xx) om stämpelskatt vid fastighetsbildning. Ett sådant förfarande är alltså att betrakta som två olika förvärv som beskattas enligt olika bestämmelser.

Avstyckning undantar inte en köpare från kravet att ansöka om lagfart. Lantmäterimyndigheterna accepterar dock regelmässigt ofullbordade köp som grund för avstyckning, under förutsättning att även säljaren är sökande (jfr 10 kap. 8 § FBL). Av första stycket framgår att grunderna för skattskyldighetens inträde är alternativa. Om skattskyldighet har inträtt på grund av inskrivning kan sådan skyldighet inte inträda på grund av fastighetsbildning avseende samma förvärv eller tvärtom.

Förslaget behandlas i avsnitt 4.2.1.

## 8.2 Förslaget till lagen om stämpelskatt vid fastighetsbildning

I lagen (xxxx:xx) om stämpelskatt vid fastighetsbildning regleras betalning av stämpelskatt för förvärv genom fastighetsbildning. Regleringen är ny. Lagen kompletterar således lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Skyldigheten att betala stämpelskatt för förvärv av fast egendom utvidgas nu till att omfatta nya förvärvsformer.

Lantmäteriet har valt att presentera regleringen i en egen lag. Detta är främst en fråga om disposition i väntan på att förfarande- och uppbördsfrågor kopplade till den utvidgade stämpelskatteplikten kan utredas, se avsnitt 5.2.8, 5.2.9, 6.2.6 och 6.2.7. Förfarande- och uppbördsfrågorna avgör om det är lämpligt att stämpelskatt för fastighetsbildningsförvärv regleras i en egen lag eller om det är mer ändamålsenligt att den arbetas in i stämpelskattelagen eller annan lämplig lag.

### 1 §

Av paragrafen framgår lagens tillämpningsområde som är att stämpelskatt ska betalas för förvärv av fast egendom genom fastighetsbildning (fastighetsbildningsförvärv). Fast egendom kan förvärvas genom fastighetsbildningsåtgärderna fastighetsreglering (fastighetsregleringsförvärv) och klyvning (klyvningsförvärv), se vidare under 4 §. Bestämmelser om fastighetsreglering och klyvning finns i FBL.

Förslaget behandlas i avsnitten 3.5.3, 5.2.9 och 6.2.7.

### 2 §

Paragrafen motsvarar 2 § SL.

### 3 §

Paragrafen avser att reglera vilken myndighet som är beskattningsmyndighet. Något förslag i denna del har emellertid inte tagits fram, utan bör utredas i särskild ordning tillsammans med aktuella förfarande- och uppbördsfrågor.

Förslaget behandlas i avsnitten 5.2.8 och 6.2.6.

### 4 §

Av bestämmelsen framgår att förvärv genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (fastighetsregleringsförvärv) eller klyvning enligt 11 kap. samma lag (klyvningsförvärv) är stämpelskattepliktiga.

Bestämmelsen omfattar alla situationer där en fysisk eller juridisk person förvärvar fast egendom genom fastighetsbildningsåtgärderna fastighetsreglering och klyvning. Såväl ensidiga förvärv av hela eller delar av fastigheter som ömsesidiga förvärv där båda sidor förvärvat egendom av varandra omfattas av bestämmelsen. Vid ömsesidiga förvärv har två skattepliktiga förvärv skett.

Om förvärvet sker frivilligt, det vill säga med stöd av sådant medgivande som avses i 5 kap. 18 § eller 11 kap. 8–9 §§ FBL, eller inte saknar betydelse för skatteplikten. Detta innefattar även eventuell ersättning som betalas inom ramen för förrättningen. Ersättningens storlek, eller faktumet att någon ersättning med stöd av medgivande inte betalas saknar betydelse i fråga om skatteplikt föreligger.

Vad gäller klyvning, se vidare i 5 §.

Skatteplikten avser enbart sådana fastighetsregleringar som innebär att fast egendom byter ägare. Om en person äger flera fastigheter och överför egendom mellan dessa fastigheter genom fastighetsreglering har inget förvärv skett.

Det som sägs i föregående stycke gäller oavsett om ägaren har lagfart till fastigheterna eller inte, vilket kan illustreras med följande exempel. Ägaren till fastigheten 1:1 köper ett område av fastigheten 1:2 och genomför en fastighetsreglering för att överföra det köpta området till fastigheten 1:1. I sådant fall sker fastighetsregleringen i samma ägares hand. Det köpta området har förvärvats genom köpet, inte genom fastighetsregleringen. Förvärvet är därför inte skattepliktigt enligt denna lag. Om andra områden än de som omfattas av köpet överförs vid samma förrättning med stöd av överenskommelse enligt 5 kap. 18 § FBL sker dock ett förvärv som är stämpelskattepliktigt enligt denna lag i den delen.

Om egendom överförs mellan samägda fastigheter sker inget förvärv om alla berörda fastigheter är samägda av samma personer och fördelningen av ägda kvotdelar också är densamma. Om fastigheterna inte innehas med lika rätt sker dock ett skattepliktigt förvärv om fast egendom överförs från den ena fastigheten till den andra. Det sagda kan illustreras med följande exempel.

Fastigheten 1:1 ägs av A och B med hälften vardera. Fastigheten 1:2 ägs också av A och B, men A äger  $\frac{3}{4}$  och B  $\frac{1}{4}$ . Om fast egendom överförs från fastigheten 1:2 till fastigheten 1 sker ett skattepliktigt förvärv. Den egendom som överförs ägdes till  $\frac{3}{4}$  av A och till  $\frac{1}{4}$  av B innan överföringen. Efter överföringen kommer egendomen istället att ägas av A och B med hälften vardera, vilket innebär att B förvärvat  $\frac{1}{4}$  av den överförda egendomen från A.

En liknande situation uppstår om fast egendom överförs till en sådan samfällighet som avses i 1 kap. 3 § fastighetsbildningslagen. Ägarna av de fastigheter till vilken samfälligheten hör har då gjort ett förvärv.

Ett fastighetsregleringsförvärv sker ibland för att tillföra mark till en fastighet som sedan klyvs inom ramen för samma förrättning. Om klyvningen sker så att de genom fastighetsreglering tillförda områdena helt tillfaller endast vissa klyvningslotter bör ägarna till övriga klyvningslotter inte anses göra något skattepliktigt fastighetsregleringsförvärv. Dessa ägare har nämligen mycket begränsade möjligheter att förfoga över den tillförda egendomen i något reellt hänseende, vilket skiljer sig från den omvända situationen då mark genom fastighetsreglering överförs från en klyvningslott.

Förslaget behandlas i avsnitten 5.2 och 6.2.

### 5 §

I paragrafen regleras hur det skattepliktiga förvärvet ska beräknas vid klyvning.

Klyvningsfastighet är den fastighet som delas och utplånas genom klyvningen. Klyvningslotter är de lotter som delningen av klyvningsfastigheten resulterar i. Klyvningslotterna kan bilda fastigheter för sig eller ingå i sammanläggning.

Bestämmelsen innebär att det skattepliktiga förvärvet består av en andel av klyvningslotten, där andelens storlek motsvarar skillnaden mellan ägarandelen i klyvningsfastigheten och ägarandelen i klyvningslotten, det vill säga skillnaden mellan vad som ägdes innan klyvningen och vad som ägs efter klyvningen.

*Exempel.* A äger  $\frac{2}{5}$  av en fastighet. Efter klyvning blir A ensam ägare till en klyvningslott. A har då förvärvat  $\frac{3}{5}$  av klyvningslotten. Förvärvet utgörs av differensen mellan ägarandelen i klyvningsfastigheten,  $\frac{2}{5}$ , och ägarandelen i klyvningslotten,  $\frac{1}{1}$ .

Om A istället hade tilldelats en klyvningslott gemensamt med B, som också ägde  $\frac{2}{5}$  av klyvningsfastigheten, hade A och B förvärvat  $\frac{1}{10}$  av klyvningslotten vardera.

På motsvarande sätt kommer A att förvärva  $\frac{4}{15}$  av klyvningslotten om denna istället är gemensam med C, som äger resterande  $\frac{1}{5}$  av klyvningsfastigheten. Skillnaden mellan ägarandelen i klyvningsfastigheten,  $\frac{2}{5}$ , och ägarandelen i klyvningslotten,  $\frac{2}{3}$ , är  $\frac{4}{15}$ .

Förslaget behandlas i avsnitten 6.2.1 och 6.2.2.

### 6 §

Paragrafen anger vilka förvärv som är undantagna från skatteplikten.

Undantagen motsvarar bestämmelserna i 6 § 5, 6 och 10 SL. Avsikten är att undantagen ska ha samma innebörd som i SL.

Förslaget behandlas i avsnitten 5.2.6 och 6.2.4.

### 7 §

Paragrafen motsvarar 8 § första och andra stycket SL.

I 8 § tredje stycket SL stadgas dock att skatten alltid är lägst femtio kronor. För att göra det möjligt för skattereduktionen i 8–9 §§ denna lag att reducera skatten till noll kronor har motsvarande tillägg inte använts här.

**8 §**

Paragrafen innehåller grundläggande bestämmelser om beräkning av det värde som ska ligga till grund för skatten enligt 7 § SL för egendom som förvärvats genom fastighetsreglering.

I *första stycket* finns bestämmelser om hur den förvärvade egendomen ska värderas och om värdetidpunkten.

Fastighetsreglering ska bland annat ske så att varje fastighet som ombildas, med hänsyn till belägenhet, omfattning och övriga förutsättningar, blir varaktigt lämpad för sitt ändamål (3 kap. 1 § FBL). Dessa villkor innebär att en fastighetsdel som ligger i ett visst område inte utan vidare kan överföras till en fastighet som ligger långt borta, till exempel i ett annat område, en annan kommun eller en annan del av landet. Även andra faktorer, såsom fastighetsdelens innehåll och användning, kan begränsa vilka fastigheter den kan överföras till.

Såvida fastighetsdelen inte kan bilda en egen fastighet, vilket också begränsas av bestämmelserna i 3 kap. 1 § FBL, kan den inte förvärvas av vem som helst. Dessa begränsningar innebär inte sällan att det bara finns två möjliga fastigheter som den aktuella fastighetsdelen kan höra till, den avstående eller den mottagande. Fastighetsdelen kan därför inte sägas ha ett fristående värde, utan värdet beror på vilken fastighet den hör till.

När en fastighetsdel överförs från en fastighet till en annan motsvarar den avstående fastighetens marknadsvärdeminskning i regel inte den mottagande fastighetens marknadsvärdeökning. Vid fastighetsreglering finns särskilda regler för hur ersättningen ska bestämmas för att hantera detta (se 5 kap. 10 a § FBL). Bestämmelserna i den nu föreslagna 8 § är ett schabloniserat sätt att hantera värderingen för att kunna beräkna skatten. Syftet med schabloniseringen är att undvika orimligt betungande administration och processkostnader för både den skattskyldige och beskattningsmyndigheten.

Den marknadsvärdeminskning som avstående fastighet drabbas av till följd av förvärvet utgör det värde enligt 7 § som skatten ska beräknas på.

Om en person avyttrar fast egendom till flera olika personer vid samma fastighetsregleringsförrättning utan att den förvärvade egendomen är samägd, det vill säga att egendom överförs från den avyttrandes fastighet till flera andra fastigheter med olika ägare, innebär lokutionen *till följd av förvärvet* att varje förvärv ska behandlas för sig.

Förvärvarens skatt ska alltså inte påverkas av att den som avyttrar egendomen också avyttrar annan fast egendom till andra personer vid samma tillfälle. Eventuell värdeförändring som orsakas av att fast egendom tillförs den avstående fastigheten vid samma förrättning ska också bortses från.

Om avyttringen istället sker så att fast egendom överförs från flera fastigheter med samma ägare ska fastigheternas marknadsvärdeminskningar adderas för att få fram den marknadsvärdeminskning som förvärvet medför.

Om egendom överförs från en sådan samfällighet som avses i 1 kap. 3 § FBL följer av förevarande reglering att värdet enligt 7 § utgörs av den sammanlagda marknadsvärdeminskningen hos de fastigheter till vilken samfälligheten hör. Om antalet fastigheter är väldigt stort bör vissa förenklade värderingsmetoder kunna användas för att underlätta värderingen. En sådan förenkling skulle kunna vara att approximera den avstående samfälligheten med en fastighet, med samma innehåll och utformning. Det sökta värdet skulle därmed kunna antas vara detsamma som värdeminskningen för en sådan fastighet.

I sällsynta fall kan det visa sig vara svårt att fastställa marknadsvärdeminskningen för en fastighet. Det borde vara godtagbart att i sådana fall bedöma det eftersökta värdet genom en jämförelse med en uppskattning av marginalvärdet för den mottagande fastigheten, och sedan i ett andra steg göra en reduktion av denna.

Om samma person gör flera skattepliktiga förvärv med olika fastighetsbildningsåtgärder i en och samma förrättning tillämpas 8 § för de förvärv som skett genom fastighetsreglering, jfr kommentaren till 4 och 9 §§.

Värdetidpunkten är när förvärvaren får tillträde till den förvärvade egendomen. Denna tidpunkt bestäms av lantmäterimyndigheten vid fastighetsregleringsförrättningen genom ett tillträdesbeslut.

I *andra stycket* regleras vilket underlag som krävs för att bedöma avstående fastighets marknadsvärdeminskning. Formuleringen är hämtad från 9 § andra stycket SL och samma krav på underlagets kvalitet och på bedömningen som gäller enligt den lagen avses även här.

I *tredje stycket* finns bestämmelser om en generell reduktion av skatten vid fastighetsregleringsförvärv.

Reduktionen innebär att värdet enligt första stycket endast ska beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor, vilket kan illustreras med följande exempel.

A äger fastigheten 1:1 och överlåter en del av denna, området x, till B genom fastighetsreglering på så sätt att område x överförs till den av B ägda fastigheten 1:2. Till följd av överföringen minskar fastigheten 1:1:s marknadsvärde med 800 000 kronor. Skattereduktionen innebär då att värdet, 800 000 kronor, endast ska beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor. Eftersom värdet i detta fall understiger 1 000 000 kronor kommer någon skatt inte att utgå. Om marknadsvärdeminskningen istället hade varit 1 200 000 kronor hade skatt utgått på värdet 200 000 kronor.

Om överlåtelsen sker så att egendom överförs från flera fastigheter med samma ägare innebär bestämmelserna i första stycket att fastigheternas marknadsvärdeminskningar ska adderas för att få fram den marknadsvärdeminskning som följer av förvärvet. För ett sådant förvärv innebär tredje styckets hänvisning till värdet enligt första stycket att det är *den totala summan* som ska beskattas till den del den överstiger 1 000 000 kronor.

För juridisk person, med de undantag som framgår av 7 § 1–3, ska värdet istället beskattas till den del det överstiger 350 000 kronor.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.2.

#### 9 §

Paragrafen reglerar beräkningen av det värde som ska ligga till grund för skatten enligt 7 § SL för egendom som förvärvats genom klyvning.

Av *första stycket* framgår att marknadsvärdet av den andel av klyvningslotten som har förvärvats ska ligga till grund för värdet enligt 7 §. Vilken andel av klyvningslotten som har förvärvats bestäms på sätt som framgår av 5 §.

Bedömningen av marknadsvärdet ska ske med ledning av intyg från sakkunnig eller annan utredning. Formuleringen är hämtad från 9 § andra stycket SL och samma krav på underlagets kvalitet och på bedömningen som gäller enligt den lagen avses även här.

Att det är marknadsvärdet av klyvningslotten och inte den fastighet som klyvningslotten bildar har betydelse bland annat i följande fall.

Om klyvningslotten inte bildar en egen fastighet, utan istället ingår i sammanläggning eller överförs till annan fastighet genom fastighetsreglering vid samma förrättning, får den skattskyldige med stöd av intyg från sakkunnig eller annan utredning visa vilken del av den ny- eller ombildade fastigheten som motsvarar klyvningslottens värde (jfr NJA 1972 s. 19).

Om avstyckning från klyvningslotten sker i samma förrättning som klyvningen ska avstyckningen inte beaktas vid bedömningen av klyvningslottens marknadsvärde. Marknadsvärdet ska alltså avse klyvningslotten i sin helhet, dvs. som om någon avstyckning inte hade skett. Motsvarande gäller vid fastighetsreglering som berör klyvningslotten. Eventuella fastighetsregleringsförvärv till klyvningslotten hanteras enligt 8 §, jfr kommentaren till 4 och 8 §§.

Värdetidpunkten är när förvärvaren får tillträde till den förvärvade egendomen. Denna tidpunkt bestäms av lantmäterimyndigheten vid klyvningsförrättningen genom ett tillträdesbeslut.

I *andra stycket* regleras en generell reduktion av skatten vid klyvningsförvärv.

Reduktionen innebär att klyvningslottens marknadsvärde endast ska beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor. Detta kan illustreras med följande exempel.

Genom klyvning av en fastighet som A ägde hälften av, har A blivit ensam ägare till en klyvningslott. Klyvningslottens marknadsvärde är 1 200 000 kronor. Klyvningslottens marknadsvärde ska endast beskattas till den del det överstiger 1 000 000 kronor, det vill säga 200 000 kronor i detta fall. A:s förvärvade andel av klyvningslotten är  $\frac{1}{2}$ , och värdet enligt 7 § som skatten ska beräknas på är således 100 000 kronor.



För juridisk person, med de undantag som framgår av 7 § 1–3, ska klyvningsslottens marknadsvärde istället beskattas till den del det överstiger 350 000 kronor.

Förslaget behandlas i avsnitten 6.2.3 och 6.2.5.

#### **10 §**

I paragrafen finns en särreglering av vem som är förvärvare vid förvärv för utvidgning av sådan samfällighet som avses i 1 kap. 3 § FBL som förvaltas enligt lagen (1952:166) om häradsallmänningar eller lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna.

När ett fastighetsregleringsförvärv sker för att bilda eller utvidga samfällighet är ägarna av de fastigheter till vilken samfälligheten hör förvärvare.

Om samfälligheten är sådan häradsallmänning, allmänningsskog eller så kallad oäkta sockenallmänning som undantaget avser skulle det i många fall leda till ett ohanterligt antal skattskyldiga personer. Allmänningen har därutöver möjligheter att förvärva fast egendom utan delägarnas medverkan. Undantaget har därför utformats så att allmänningen ska anses vara förvärvare i dessa fall, trots att den enbart är den juridiska person som förvaltar samfälligheten.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.2.5.

## **9 Bilagor**

Bilaga 1 – Fallstudie – Beskattning av fastighetsregleringsförvärv

Bilaga 2 – Fallstudie – Beskattning av klyvningsförvärv